



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ХАРКІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ХАРЧУВАННЯ ТА ТОРГІВЛІ

## **СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА**

**ОПОРНИЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**

в таблицях та рисунках

для студентів денної та заочної форм навчання

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Харків

ХДУХТ

2019

Опорний конспект лекцій в таблицях та рисунках з дисципліни "Судово-бухгалтерська експертиза" для студентів денної та заочної форм навчання спеціальності 071 "Облік і оподаткування" / укладачі О.В. Топоркова, Т. О. Євлаш, О. О. Говоруха – Х. : ХДУХТ, 2019. – 108 с.

Укладачі:                    О. В. Топоркова, канд. екон. наук, проф.  
                                  Т. О. Євлаш, канд. екон. наук, доц.  
                                  О.О. Говоруха, канд. екон. наук, доц.

Рецензент: к.е.н., проф. Н.С. Акімова

Кафедра бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування

Схвалено методичною комісією вищого навчального закладу за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування»  
Протокол від «20» травня 2019 року №7

Схвалено вченою радою ХДУХТ  
Протокол від «28» грудня 2019 року №6

Схвалено редакційно-видавничою радою ХДУХТ  
Протокол від «27» грудня 2019 року №7

© О. В. Топоркова, Т. О. Євлаш, О.О. Говоруха,  
укладачі, 2019

© Харківський державний  
університет харчування та торгівлі, 2019

## ВСТУП

Опорний конспект лекцій в таблицях та рисунках з дисципліни "Судово-бухгалтерська експертиза" для студентів денної та заочної форм навчання спеціальності 071 "Облік і оподаткування" розроблений відповідно до освітньо-професійної програми підготовки студентів денної та заочної форм навчання освітнього ступеня «бакалавр», галузі знань 07 «Управління та адміністрування», спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

Предметом вивчення навчальної дисципліни «Судово-бухгалтерська експертиза» є господарські операції та достовірність їх відображення у системі бухгалтерського обліку і звітності, які стали об'єктами розслідування правоохоронних і судових органів.

Опорний конспект лекцій в таблицях та рисунках з дисципліни "Судово-бухгалтерська експертиза" складається з таких змістових розділів:

1. Теоретичні основи та організація проведення судово-бухгалтерської експертизи.

2. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи.

Метою викладання навчальної дисципліни «Судово-бухгалтерська експертиза» є формування у студентів знань з приводу сутності та призначення судово-бухгалтерської експертизи; ознайомлення з віхами її розвитку; визначення процесуального та економічного аспектів судово-бухгалтерської експертизи; формування у студентів професійної грамотності застосування теоретичних знань з організації та проведення судово-бухгалтерської експертизи на практиці.

Основними завданнями вивчення дисципліни «Судово-бухгалтерська експертиза» є:

- засвоєння необхідних теоретичних знань і практичних навиків з організації та проведення судово-бухгалтерської експертизи;

- набуття навиків дослідження наданих матеріалів і складання експертного висновку із поставлених йому завдань;

- встановлення відповідності відображення в бухгалтерському обліку

здійснених господарських операцій вимогам чинного законодавства

– навчання студентів застосовувати набуті знання правових і економічних дисциплін у їхній подальшій професійній діяльності.

Опорний конспект лекцій в таблицях та рисунках з дисципліни "Судово-бухгалтерська експертиза" містить наступні теми:

Тема 1. Сутність судово-бухгалтерської експертизи та її нормативно-правове регулювання.

Тема 2. Класифікація та завдання судово-бухгалтерської експертизи.

Тема 3. Інформаційне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи.

Тема 4. Організація судово-бухгалтерської експертизи.

Тема 5. Процес судово-бухгалтерської експертизи та його стадії.

Тема 6. Принципи і методичні прийоми судово-бухгалтерської експертизи.

Тема 7. Методика дослідження основних фінансово-господарських операцій.

Тема 8. Узагальнення, оформлення і реалізація результатів судово-бухгалтерської експертизи.

Опорний конспект лекцій в таблицях та рисунках з дисципліни "Судово-бухгалтерська експертиза" надасть допомогу студентам із набуття знань стосовно сутності експертизи, її предмета та об'єктів; значення судово-бухгалтерської експертизи на стадії досудового розслідування та в судовому процесі; порядку та особливостей призначення судово-бухгалтерської експертизи; вимог нормативно-правових актів, що регулюють порядок призначення та проведення судових експертиз; особливостей роботи експерта-бухгалтера; прав, обов'язків та відповідальності експерта-бухгалтера; методичних прийомів дослідження наданих експерту-бухгалтеру документів; порядку складання експертного висновку і методів його дослідження та оцінки; призначення і ролі висновку експерта-бухгалтера при розслідуванні чи судовому розгляді матеріалів справи та ін.

# ЗМІСТОВИЙ РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОВЕДЕННЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

## ТЕМА 1. СУТНІСТЬ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ТА ЇЇ НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ

- 1.1. Поняття та сутність судово-бухгалтерської експертизи.
- 1.2. Основні віхи історії розвитку судово-бухгалтерської експертизи.
- 1.3. Особливості судово-бухгалтерської експертизи.
- 1.4. Правове регулювання судово-бухгалтерської експертизи в Україні.

Згідно Закону 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 провадженні органів дізнання, досудового слідства чи суду

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

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

*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.



Рис. 1.1. Завдання судово-бухгалтерської експертизи

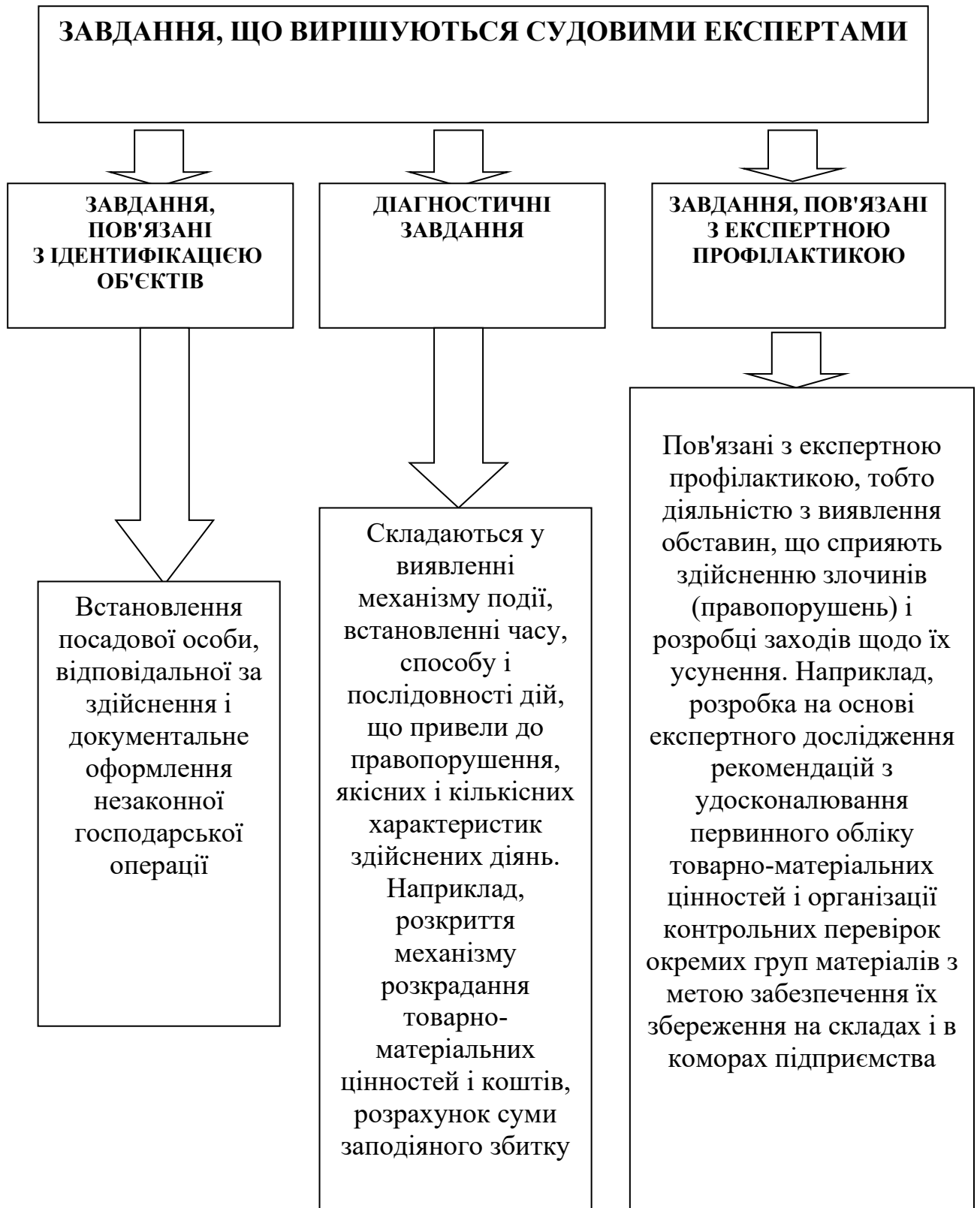


Рис. 1.2. Завдання, що вирішуються судовими експертами

**Трактування поняття «метод судово-бухгалтерської експертизи»  
в працях вітчизняних вчених**

<b>№ з/п</b>	<b>Автор, наукове джерело</b>	<b>Визначення поняття «метод судово-бухгалтерської експертизи»</b>
<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
1.	І. А. Волкова	це сукупність методичних прийомів і способів, які застосовуються експертом-бухгалтером під час дослідження документів та інших матеріалів, наданих йому слідчим або судом.
2.	В. М. Шарманська, С. О. Шарманська, І. В. Головка	це сукупність загальнонаукових і власних методичних прийомів, що застосовуються експертом-бухгалтером при дослідженні документів і наданих йому матеріалів.
3.	Л. В. Гуцаленко, Л. Г. Михальчишина, В. М. Сидорчук, І. К. Пентюк	Розробляються та застосовуються спеціальні системи методів, що іменуються методиками дослідження. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи базується на використанні загальнонаукових і спеціальних методів
4.	О. П. Колісник	це «прийом або система прийомів, що застосовуються в будь-якій галузі діяльності»
5.	М. І. Камлик	це сукупність прийомів і способів, які застосовуються бухгалтером-експертом при дослідженні документів та інших матеріалів справи, надісланих йому слідчим або судом
6.	О. А. Скорба	це спосіб дослідження експертом бухгалтером за завданням слідчих органів або суду господарських операцій, відображених у бухгалтерських документах і реєстрах, з метою здобуття відповіді на питання, що виникли в процесі розслідування або судового розгляду кримінальних, цивільних або арбітражних справ
7.	В.С. Рудницький, Р.Ф. Бруханський, П. Я. Хомин	Розглядаючи зміст поняття «метод судово-бухгалтерської експертизи», необхідно пам'ятати, що як і в кожній галузі знань у судово-бухгалтерській експертизі застосовується загальна і прикладна методологія пізнання



8.	Н. А. Остап'юк	це сукупність тих способів, прийомів або підходів, які бухгалтер-експерт повинен буде застосовувати в кожному окремому випадку залежно від обставин справи (а часто необхідно використовувати декілька способів при розв'язанні однієї справи)
9.	О. В. Попович	це сукупність методичних прийомів, застосовуваних при експертному дослідженні господарських операцій, відображених у бухгалтерському обліку, результати ревізій та перевірок фінансової діяльності господарюючих суб'єктів
10.	Г. Г. Мумінова-Савіна	це сукупність методичних прийомів і способів, які застосовуються експертом-бухгалтером під час дослідження документів та інших матеріалів, наданих йому слідчим або судом
11.	М. Д. Корінько	є тими способами та прийомами практичного здійснення цього виду діяльності, за допомогою яких реалізуються поставлені перед експертами завдання
12.	О. Р. Росинська, Н. Д. Еріашвілі	це сукупність прийомів, за допомогою яких експерт-бухгалтер вивчає предмет судово-бухгалтерської експертизи

Таблиця 1.3

### Структура судово-бухгалтерської експертизи як комплексної дисципліни

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

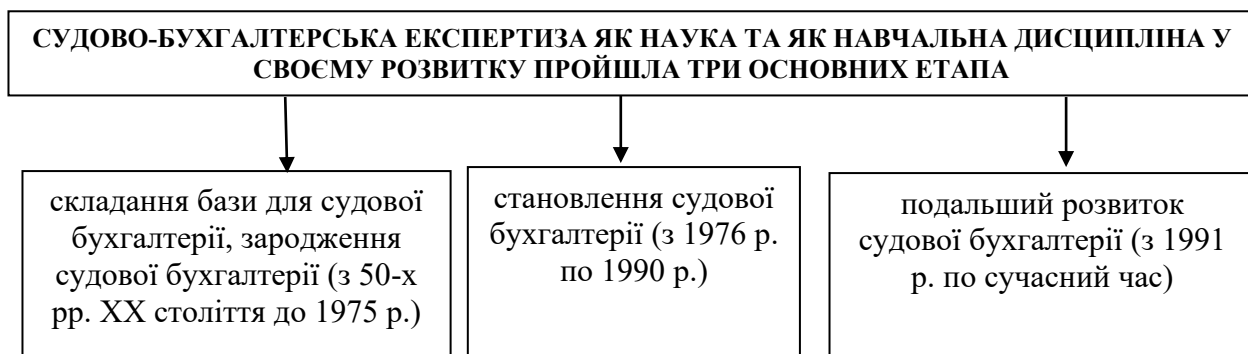
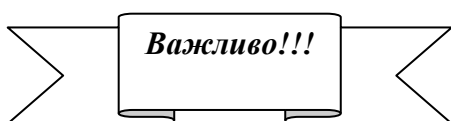


Рис. 1.3. Етапи формування судово-бухгалтерської експертизи як навчальної дисципліни



Таблиця 1.4

**Основні особливості судово-бухгалтерської експертизи**

<p>Судово-бухгалтерська експертиза призначається, коли <b>існує необхідність у спеціальних для юриспруденції знаннях</b> (з бухгалтерського обліку, економічного аналізу, методики господарського контролю) для встановлення окремих фактичних обставин</p>
<p>Судово-бухгалтерська експертиза проводиться <b>за наявності порушення кримінальної справи чи розгляді цивільної справи у суді</b>. Може бути призначена лише судом, слідчими органів внутрішніх справ, прокуратури, податкової міліції. Для призначення суд виносить ухвалу, а слідчі – складають постанову про її призначення. Це надає їй процесуальність і відрізняє від аудиту та ревізії. Експерт – чітко та суворо дотримується вимог процесуального законодавства для забезпечення доказового значення результатів експертизи</p>
<p>Досліджуються лише <b>питання, які поставлені слідчим або судом</b> і перелік яких зазначений в постанові слідчого чи ухвалі суду про призначення СБЕ</p>
<p>СБЕ <b>проводять уповноважений фахівець, який у спеціальному порядку отримав дозвіл</b> на проведення експертної діяльності. Експерта-бухгалтера обирає слідчий (суд), який розслідує справу. Для отримання додаткових документів та проведення додаткових слідчих дій експерт-бухгалтер звертається у встановленому порядку до слідчого</p>
<p><b>Результати</b> дослідження експерта-бухгалтера оформлюються у вигляді <b>висновку експерта</b>, який після оцінки слідчим чи судом може бути доказу чи джерела доказів за справою</p>

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

## ТЕМА 2. КЛАСИФІКАЦІЯ ТА ЗАВДАННЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

1.1. Предмет та об'єкти судово-бухгалтерської експертизи. Функції та принципи судово-бухгалтерської експертизи.

1.2. Види судово-економічних експертиз, їх особливості.

1.3. Порівняння аудиту, ревізії та судово-бухгалтерської експертизи.

1.4. Основні завдання експертизи з фінансових та економічних питань.

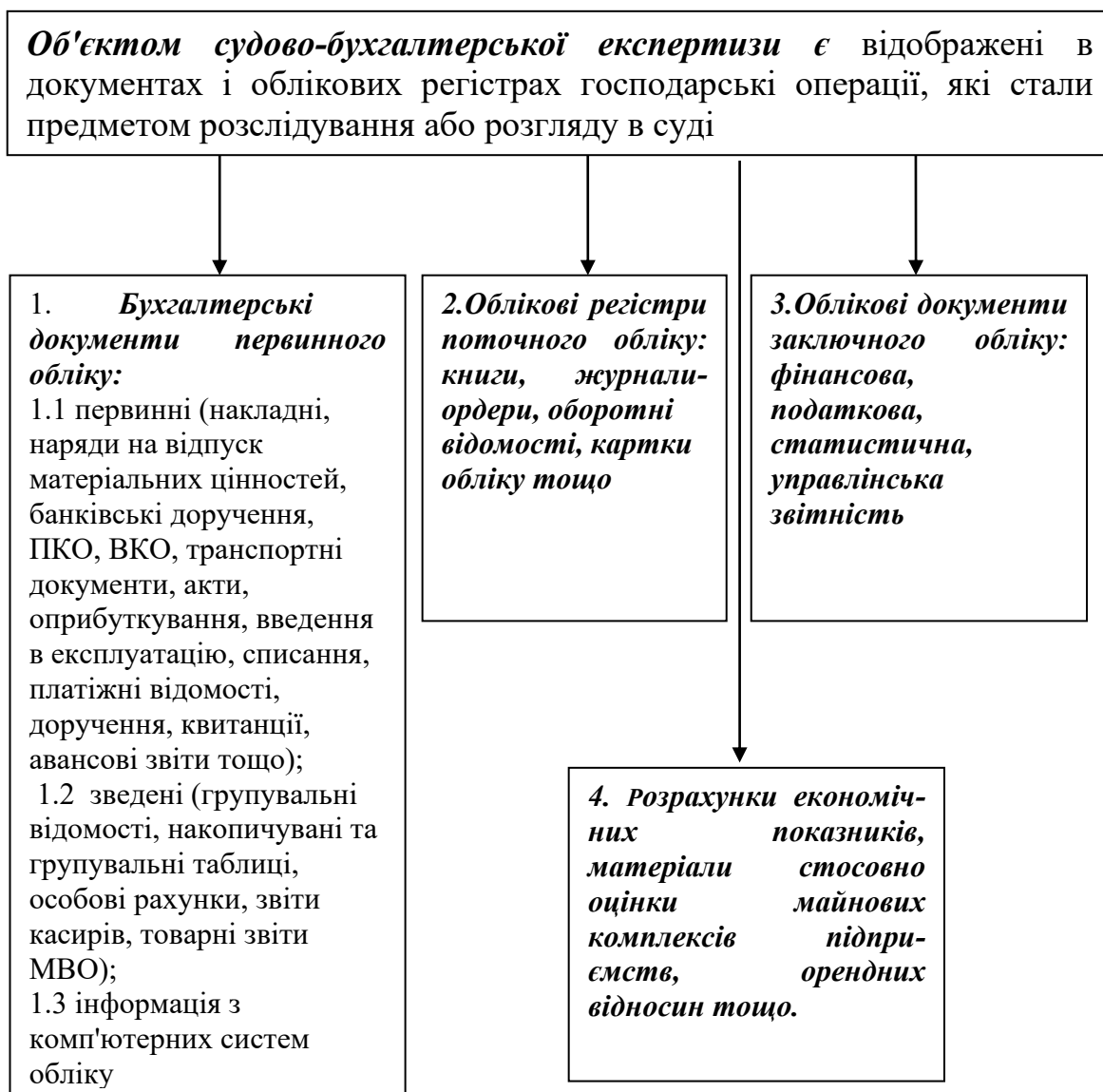


Рис. 2.1. Об'єкти судово-бухгалтерської експертизи

	<p><b>Не належать до об'єктів дослідження експерта-бухгалтера</b> акти ревізій і перевірок, висновки різних видів експертиз, нормативні матеріали, які є джерелами інформації, що використовується в ході дослідження</p>	
--	---	--

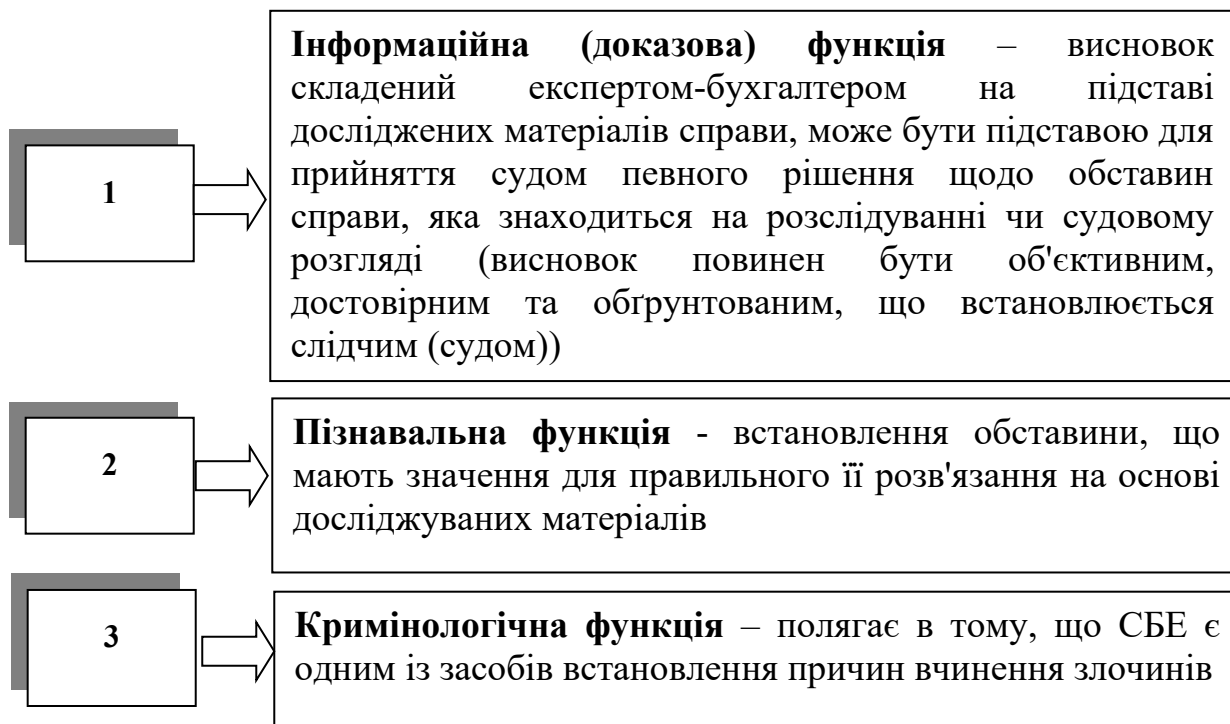


Рис. 2.2. Функції судово-бухгалтерської експертизи

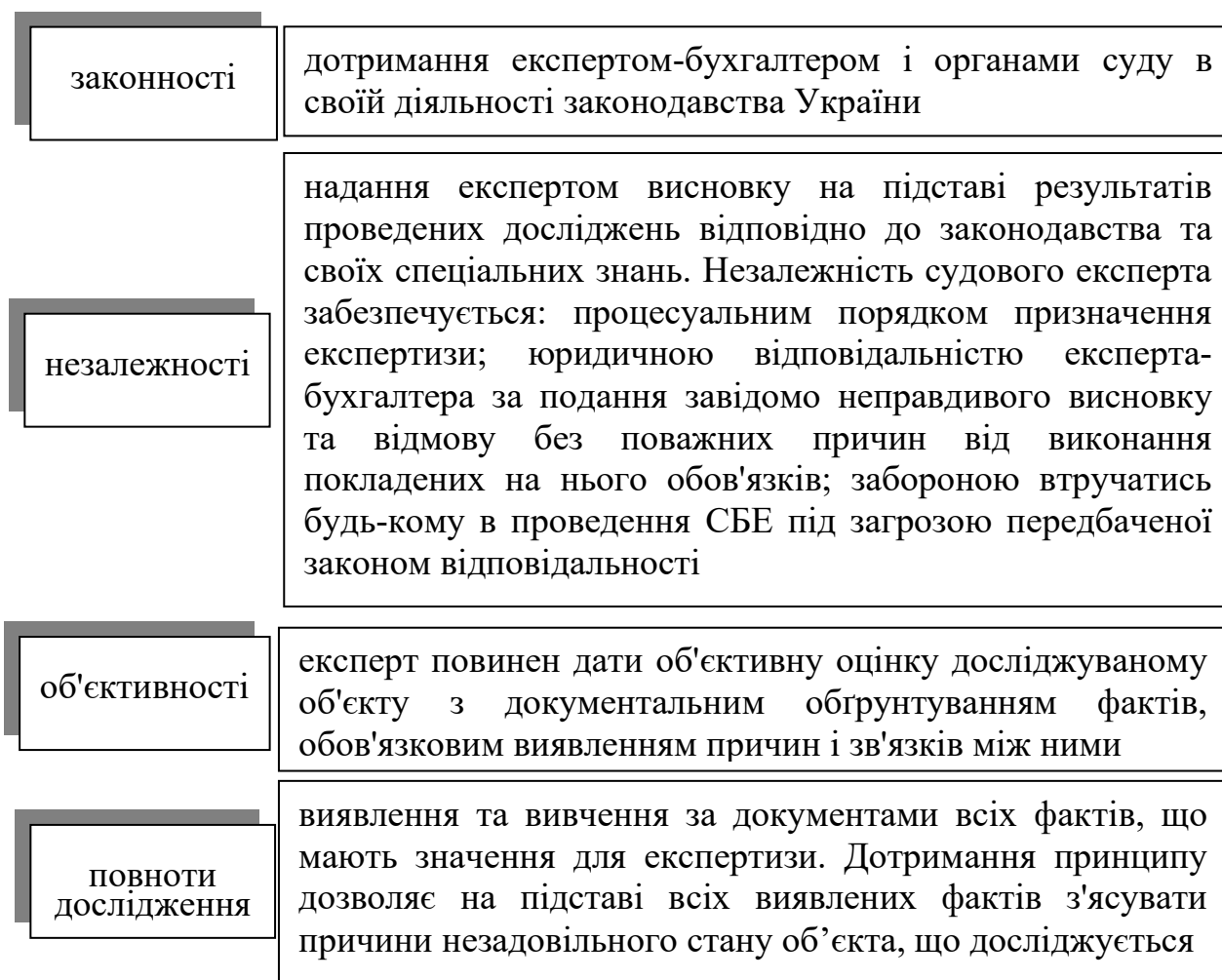


Рис. 2.3. Принципи судово-бухгалтерської експертизи

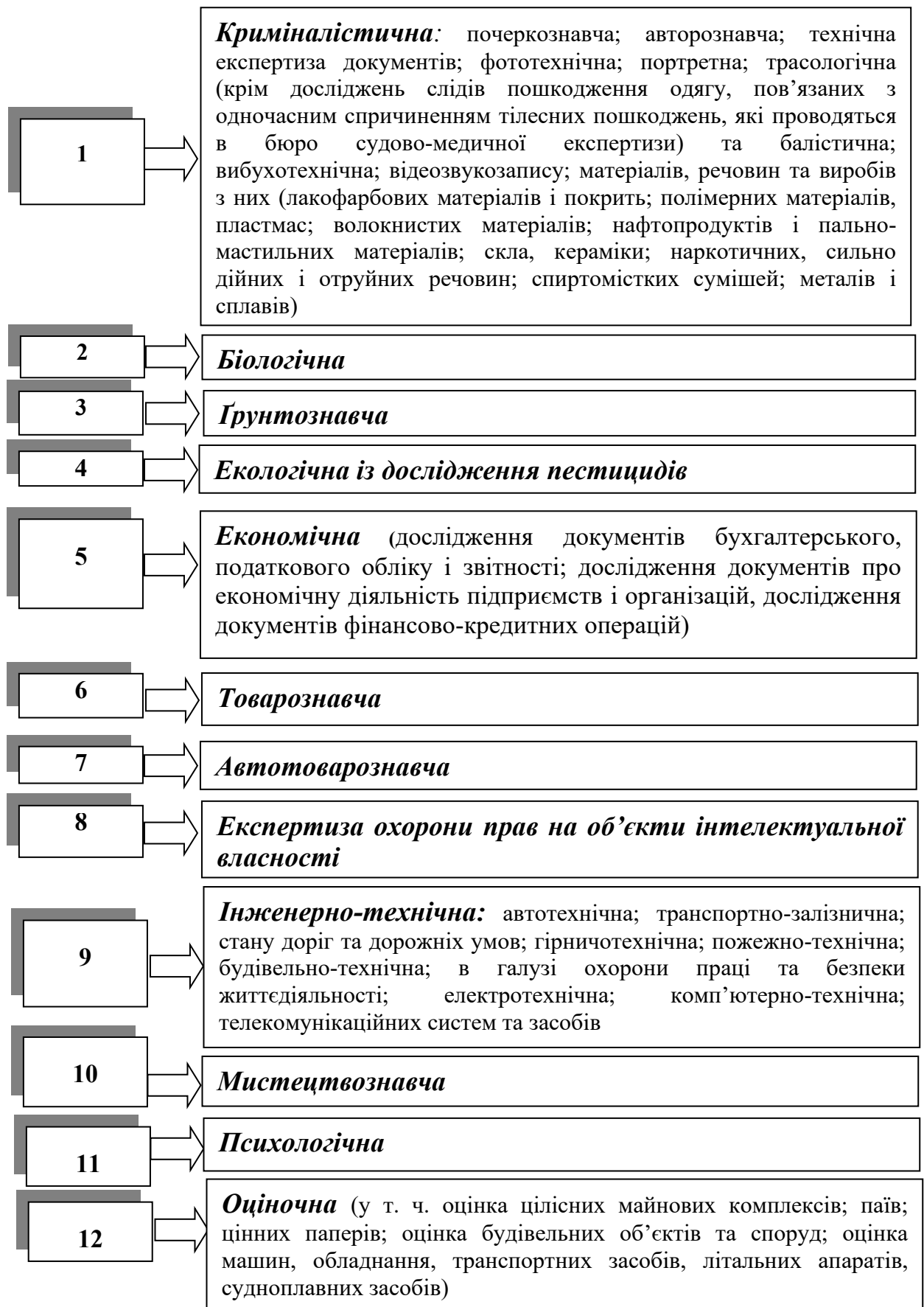
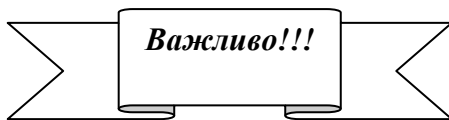


Рис 2.4. Основні види експертиз, які проводяться в експертних установах

	<p><b>До предмета судово-бухгалтерської експертизи належить</b> дослідження закономірностей утворення і відображення інформації у бухгалтерському та податковому обліку за господарськими операціями по справах, що перебувають у провадженні органів дізнання, попереднього слідства чи суду.</p> <p><b>Конкретний предмет експертизи</b> — це коло питань, що поставлені перед експертом і які розв'язуються певною, конкретною експертизою</p>	
--	---	--



**Об'єкти СБЕ**, що направляються експерту для дослідження та надання відповіді на поставлені перед ним питання, **визначає слідчий або суд**. **Забороняється**, щоб експерт-бухгалтер **досліджував документи**, які **неоглянуті слідчим, або в суді**, так, як без їх оцінки не можна бути впевненим у достовірності наданих документів, а значить не має можливості перевірити фактичну об'єктивність висновку експерта-бухгалтера.

Матеріали кримінальної чи цивільної справи, що передаються на дослідження експерту-бухгалтеру повинні бути підшиті, пронумеровані та надані слідчим у такому вигляді, в якому вони зберігаються в процесі слідства та судового розгляду

## Відмінності судово-бухгалтерської експертизи від ревізії

<b>РЕВІЗІЯ</b>	<b>СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА</b>
<b>ЗА СУБ'ЄКТОМ</b>	
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 звинувачуваному і свідкам
<b>ЗА МЕТОДОМ</b>	
Ревізія являє собою один з методів управління народним господарством. Метод управління включає як документальний, так і фактичний контроль	Судово-бухгалтерська експертиза поряд із прийомами документальної перевірки включає і спеціальні прийоми, властиві лише даному виду досліджень господарських операцій
<b>ЗА ОБ'ЄКТОМ</b>	
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

Різниця у процесуальному відношенні 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 судово-бухгалтерської експертизи та ревізії 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



## Відмінності судово-бухгалтерської експертизи від аудиту

АУДИТ	СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА
<b>ВИЗНАЧЕННЯ</b>	
Незалежний контроль, що здійснюється організаціями за договорами з суб'єктами господарювання	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
<b>МЕТА</b>	
Підтвердити правильність відображення в обліку та своєчасність розрахунків підприємств з покупцями і постачальниками, замовниками й підрядниками, бюджетом, державними цільовими фондами, іншими дебіторами і кредиторами	Встановлення правильності організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, достовірності фактів господарського життя економічного суб'єкта для складання обґрунтованого висновку щодо поставлених питань
<b>ОБ'ЄКТ</b>	
Система обліку та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання	Тільки матеріали справи
<b>СУБ'ЄКТ</b>	
Аудиторські фірми (сертифіковані аудитори), що мають реєстрацію в Аудиторській палаті України	Судовий експерт-бухгалтер - самостійна процесуальна особа, не є посадовцем
<b>ЦІЛІ</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- правильне включення сум;</li> <li>- правильність кореспонденції і відображення сум на рахунках;</li> <li>- арифметична точність; розкриття, оцінка, завершеність розмежувань операцій</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- виявлення помилок в оформленні проведених бухгалтерських операцій;</li> <li>- встановлення фактів розкрадань та нестач і з'ясування їх обставин;</li> <li>- перевірка якості ревізій;</li> <li>- встановлення розміру заподіяних матеріальних збитків;</li> <li>- розробка рекомендацій щодо оптимізації податкового та бухгалтерського обліку матеріальних об'єктів господарських операцій</li> </ul>

<b>ДЖЕРЕЛА ФІНАНСУВАННЯ</b>	
За рахунок суб'єкта, що перевіряється	За рахунок суб'єкта адміністративного права
<b>ОФОРМЛЕННЯ РЕЗУЛЬТАТІВ</b>	
Аудиторський висновок	Висновок експерта-бухгалтера
<b>ІНІЦІАТОРИ ПРОВЕДЕННЯ</b>	
Клієнт	Постанова слідчого або ухвала суду про проведення судово-бухгалтерської експертизи
<b>ГЛАСНІСТЬ</b>	
Збереження професійної таємниці	Результати експертизи використовуються в судовому процесі
<b>ВМІННЯ ТА НАВИКИ</b>	
<b>Аудитор</b>	<b>Судовий-бухгалтер експерт</b>
- володіти професійними навиками	- дисципліни загальноекономічного циклу (макро- і мікроекономіку, статистику, фінанси тощо)
- брати на себе відповідальність як стосовно суспільства, так і клієнта	- спеціальні дисципліни (БО, економічний аналіз, стандарти і норми аудиту, контроль і ревізію, СБЕ та ін.)
- бути об'єктивним у роботі з клієнтами	- можливості сучасних технічних засобів збору, передачі і переробки економічної інформації для використання їх в експертній діяльності
- надавати послуги, які відповідали б високим вимогам норм і правил поведінки	

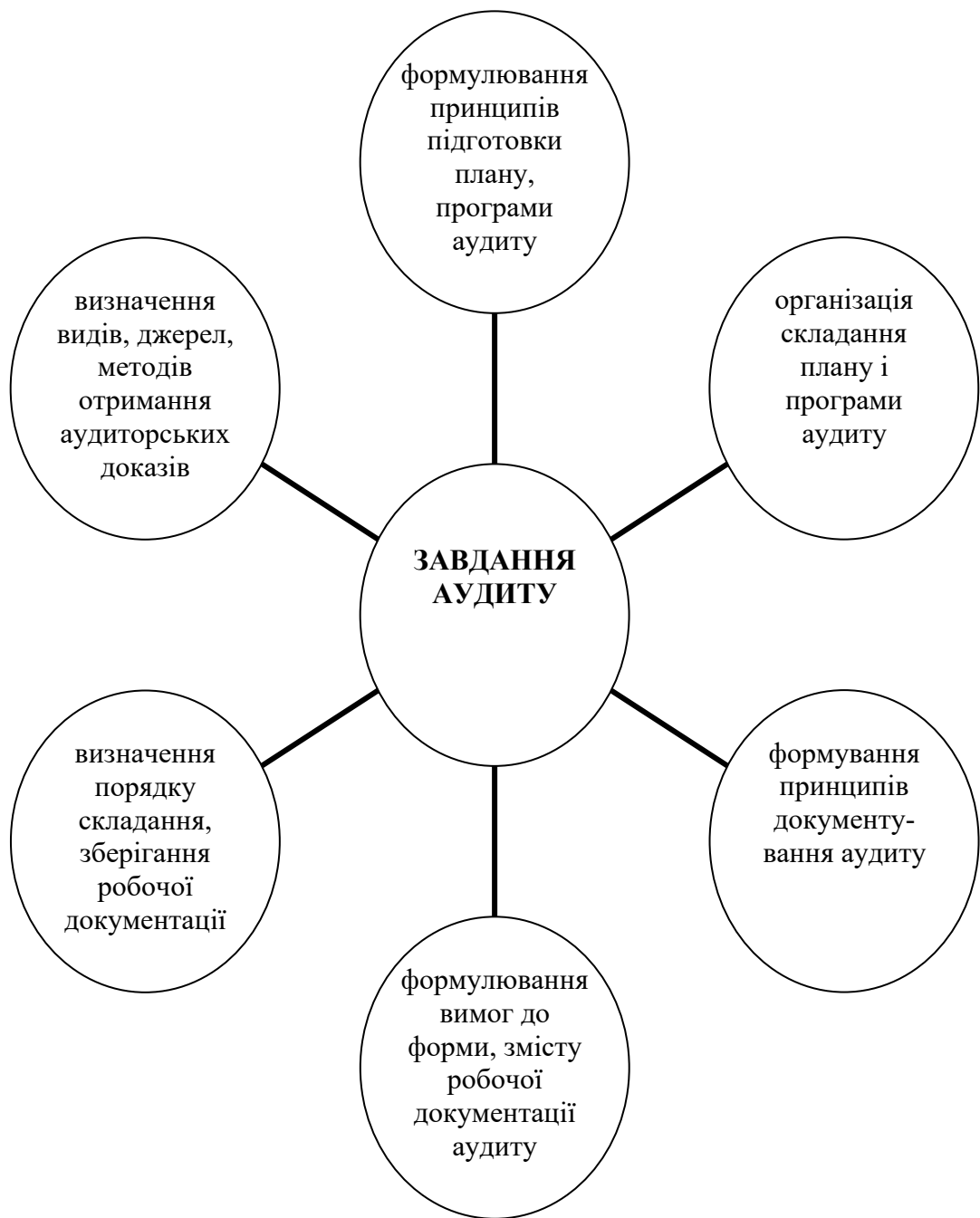


Рис 2.5. Завдання аудиту

## Класифікація видів аудиту та судових експертиз

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

### ТЕМА 3. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

1. Зміст і завдання інформаційного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи.
2. Облікова документація та її використання в судово-бухгалтерській експертизі.
3. Класифікація інформаційного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи.
4. Фактографічна інформація та її використання в дослідженнях судово-бухгалтерської експертизи.
5. Дослідження первинних документів, облікових реєстрів та звітності експертом-бухгалтером.

**Інформаційне забезпечення експертизи** є сукупністю відомостей, які характеризують фактичний стан об'єкта дослідження та його нормативно-правове забезпечення, що регламентує процес проведення судово-бухгалтерської експертизи.

**Експерту забороняється** самостійно збирати матеріали, які підлягають дослідженню.

**Організація інформаційного забезпечення** - це збирання, опрацювання і нагромадження інформації про фінансово-господарську діяльність підприємства, на якому проводиться експертиза.

Стаття 20 Закону України «Про судову експертизу» визначає, що установи, організації та підприємства незалежно від форми власності зобов'язані надавати спеціалізованим установам та відомчим службам, які проводять судові експертизи, на їхні запити натуральні зразки або каталоги своєї продукції, технічну документацію та іншу інформацію, необхідну для створення і оновлення методичної та нормативної бази судової експертизи. Спеціалізовані установи та відомчі служби, що проводять судові експертизи, мають право отримувати від судів, органів дізнання і попереднього слідства знаряддя злочину та інші речові докази, щодо яких закінчено провадження у справах, для використання в експертній і науковій діяльності

## ОСНОВНІ ЗАВДАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

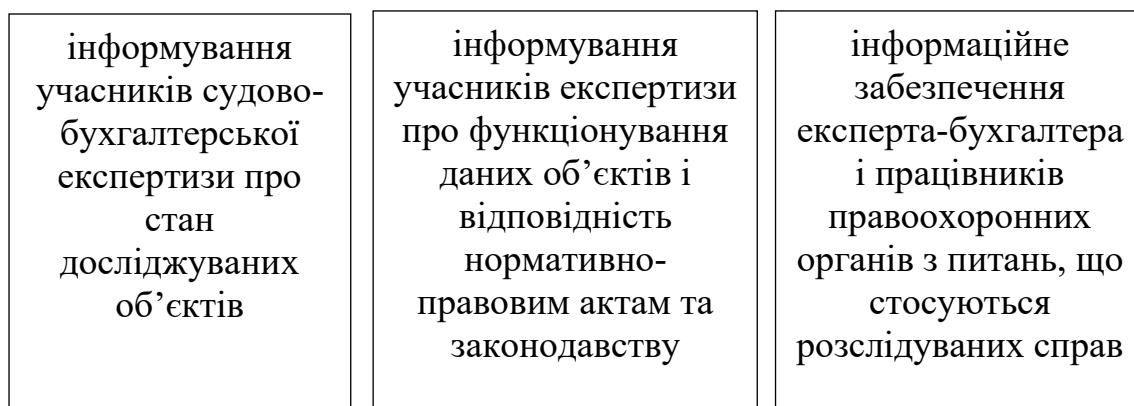


Рис. 3.1. Основні завдання організації інформаційного забезпечення СБЕ



Рис. 3.2. Система інформаційного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи

**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:**

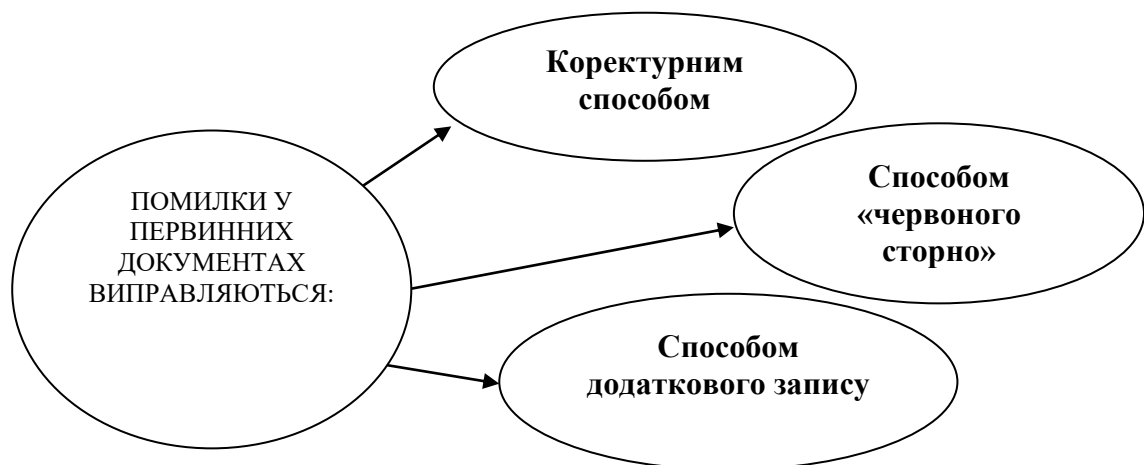
Назву документа	Код форми документа	Дату та місце складання	Зміст господарської операції	Вимірювачі господарської операції	Посади осіб, відповідальних за здійснення господ. операції	Особисті підписи
-----------------	---------------------	-------------------------	------------------------------	-----------------------------------	--	------------------

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.

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

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

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.



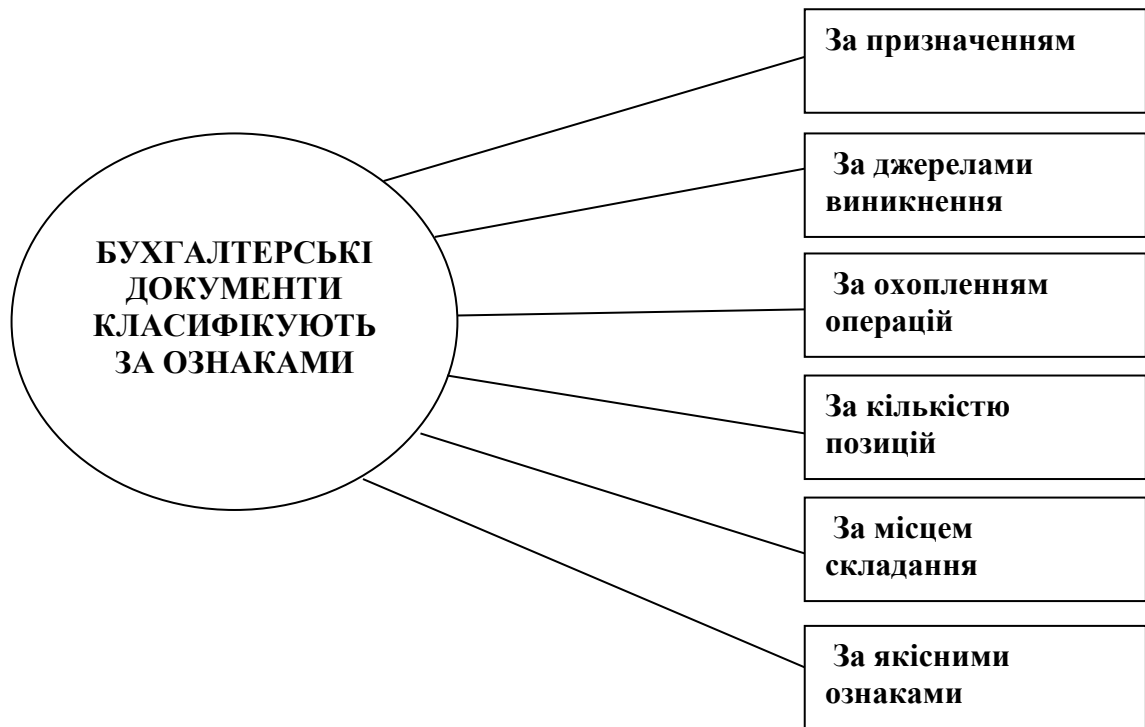


Рис. 3.3. Критерії класифікації бухгалтерських документів

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

<p style="text-align: center;"><b>I</b></p> <p>Документи, які регулюють фінансово-господарську діяльність юридичних чи фізичних осіб: нормативні акти, укази, постанови, накази, статут, протоколи зборів учасників</p>	<p style="text-align: center;"><b>II</b></p> <p>Документи, які фіксують господарські операції: наряди на роботи, накладні на відпуск продукції, подорожні листи, пропуск на вивіз товару, касові ордери, платіжні доручення тощо</p>
<p style="text-align: center;"><b>III</b></p> <p>Документи сурового обліку, звітності та переписка щодо них, зведені бухгалтерські документи, облікові реєстри</p>	<p style="text-align: center;"><b>IV</b></p> <p>Документи, які свідчать про контроль за фінансово-господарською діяльністю підприємства: акти інвентаризацій, ревізій, звіти про виконання висновків перевірок</p>



## Класифікація бухгалтерських документів

<b>Класифікація бухгалтерських документів</b>		
<b>За призначенням</b>		
<p><b>Розпорядчі документи</b></p> <p>містять у собі накази або завдання на проведення будь-яких господарських операцій.</p> <p>Наприклад: чек на одержання готівки з розрахункового рахунку підприємства, доручення на придбання ТМЦ</p>	<p><b>Виконавчі документи</b></p> <p>засвідчують здійснення господарської операції, крім того, вони є підставою для облікових засобів.</p> <p>Наприклад: видаткова накладна на видачу сировини або матеріалів зі складу тощо</p>	<p><b>Комбіновані документи</b></p> <p>містять у собі одночасно елементи розпорядчого та виконавчого документів, тобто і наказ про здійснення господарської операції, і доказ того, що вона проведена.</p> <p>Наприклад: видатковий касовий ордер</p>
<b>За джерелами виникнення (порядком складання)</b>		
<p><b>Первинні документи</b></p> <p>фіксують господарські операції безпосередньо. Вони складаються на момент здійснення операції, або після її завершення.</p> <p>Наприклад: прибутковий касовий ордер, рахунки на оплату, вимоги, накладні тощо.</p>	<p><b>Зведені документи</b></p> <p>відображають ряд операцій, проведених протягом певного часу, і складаються на підставі первинних документів.</p> <p>Наприклад: реєстри платіжних вимог, звіти касира та інших осіб, накопичувальні відомості тощо.</p>	
<b>За охопленням операцій:</b>		
<p><i>Разові документи</i></p>	<p><i>Накопичувальні документи</i></p>	
<b>За кількістю позицій</b>		
<p><i>Однопозиційні документи</i></p>	<p><i>Багато позиційні документи</i></p>	
<b>За місцем складання</b>		
<p><b>Внутрішні документи</b></p> <p>складені на підприємстві і не виходять за його межі</p> <p>Наприклад:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Касовий ордер</li> <li>- Реєстр надходження зерна з поля тощо.</li> </ul>	<p><b>Зовнішні документи</b></p> <p>надійшли з інших підприємств і відсилаються за його межі</p> <p>Наприклад:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- товарно-транспортна накладна</li> <li>- Виписки з розрахункового рахунка тощо.</li> </ul>	
<b>За якісними ознаками</b>		
<p><b>Доброякісні документи</b></p> <p>Відповідають всім вимогам, викладеним у чинному Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»</p>	<p><b>Недоброякісні документи:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Фіктивні – документи, яких не існує і які видаються з певною метою за дійсні.</li> <li>- Підроблені – подають господарську операцію в перекрученому вигляді.</li> <li>- Безтоварні – відображають неіснуючу господарську операцію.</li> <li>- Безгрошові – документи з розпискою про одержання грошей, але одержувач гроші не отримав</li> </ul>	

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

- Чи своєчасно склалися бухгалтерські документи?
- Чи достовірно відображалися господарсько-фінансові операції?
- Механізми скоєння злочинів з допомогою бухгалтерських документів
- Коли і ким був здійснений фінансово-господарський контроль?
- Який розмір матеріальної шкоди?
- 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
- Незаповнення, недооформлення первинних облікових документів та документів звітності
- Взаємна невідповідність окремих реквізитів в одному або кількох взаємопов'язаних бухгалтерських документах
- Відсутність біля бухгалтерського документа необхідних додатків або їх невідповідність
- Підпис бухгалтерських документів посадовими, матеріально відповідальними особами, які не мають права підпису
- Відсутність в бухгалтерських документах необхідних печаток, штампів

**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, фінансових зобов'язань, розрахунків та інших статей балансу**

Таблиця 3.2

**Способи фальсифікації облікових реєстрів та методи їх виявлення**

<b>Способи</b>	<b>Методи</b>
Бездокументальні записи в облікові реєстри	Взаємний контроль первинних облікових документів та облікових реєстрів
Записи в облікові реєстри операцій, які фактично не здійснювались, але оформлені первинними документами	Фактична перевірка господарських операцій; Взаємний контроль первинних облікових документів та реєстрів
Виправлення в облікових реєстрах не по правилах, виправлення цифрових даних, підчистки	Перевірка облікових реєстрів щодо правильності виконаних виправлень, проведення почеркознавчої експертизи
Проведення «безтоварних», «безгрошових» записів в облікові реєстри	Взаємний контроль облікових реєстрів, проведення контрольних перевірок
Проведення записів в Головній книзі за фальсифікованими синтетичними обліковими реєстрами	Викриття фальсифікованих записів, взаємний контроль документів

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

<p><b>Оборотна відомість за синтетичними рахунками</b> має 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 початок місяця, за місяць, на кінець місяця. За допомогою такої оборотної відомості можна виявляти помилки в облікових записах, порушення подвійного запису, кореспонденції рахунків.</p>	<p><b>Оборотна відомість за аналітичними рахунками</b>, 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</p>
--	---



Рис. 3.4. Методи дослідження окремого документа



Рис. 3.5. Методи перевірки взаємопов'язаних документів

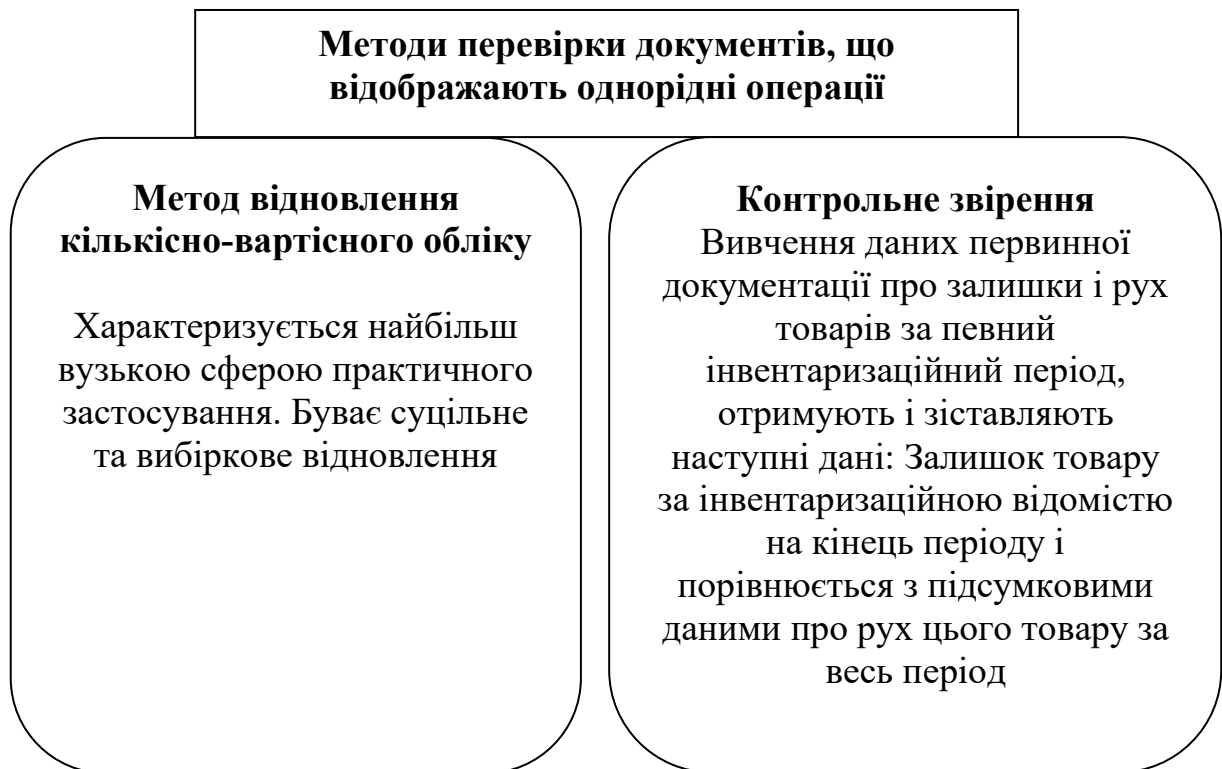


Рис. 3.6. Методи перевірки документів, що відображають однорідні операції

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

<p>При рішенні <b>першої задачі</b> дані аналітичного обліку про рух цінностей зазнають логічної перевірки з позиції реального змісту здійснюваної на підприємстві виробничої діяльності</p>	<p><b>Друга задача</b> буває особливо актуальною при вирішенні цивільно-правових суперечок, в тому числі в умовах порушення правил здачі-приймання цінностей при зміні матеріально відповідальних осіб</p>	<p>Як пошукова ознака при рішенні <b>третьої задачі</b> розглядається передусім такий показник, що виявляється в аналітичному обліку, як відносна поширеність вразливих господарських операцій</p>	<p>Можливість рішення <b>четвертої задачі</b> визначається тим, що за допомогою доброякісних аналітичних даних можуть виявлятися деформації в суміжних з рахунками елементах методу бухгалтерського обліку</p>
--	--	--	--

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

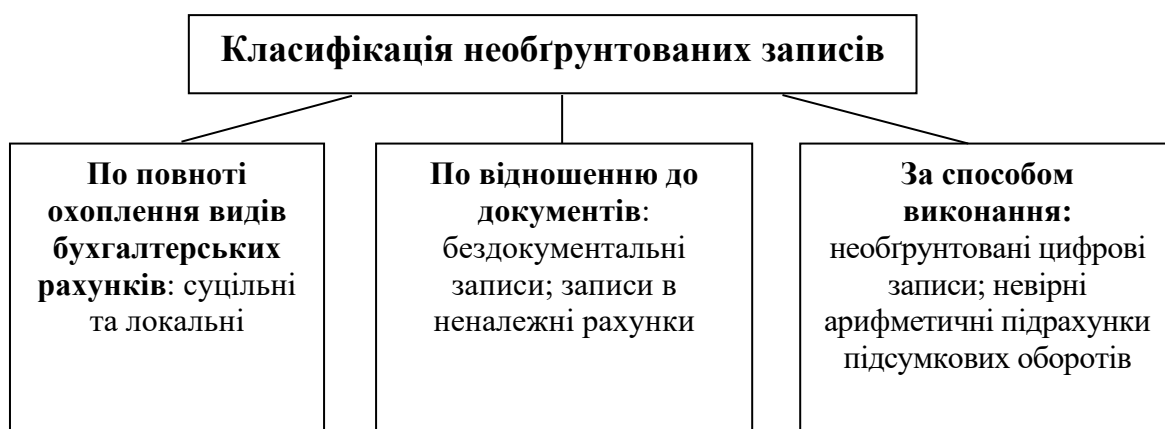


Рис. 3.7. Класифікація необґрунтованих записів



Рис. 3.8. Види економічної інформації

**Важливо!!!**

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**.

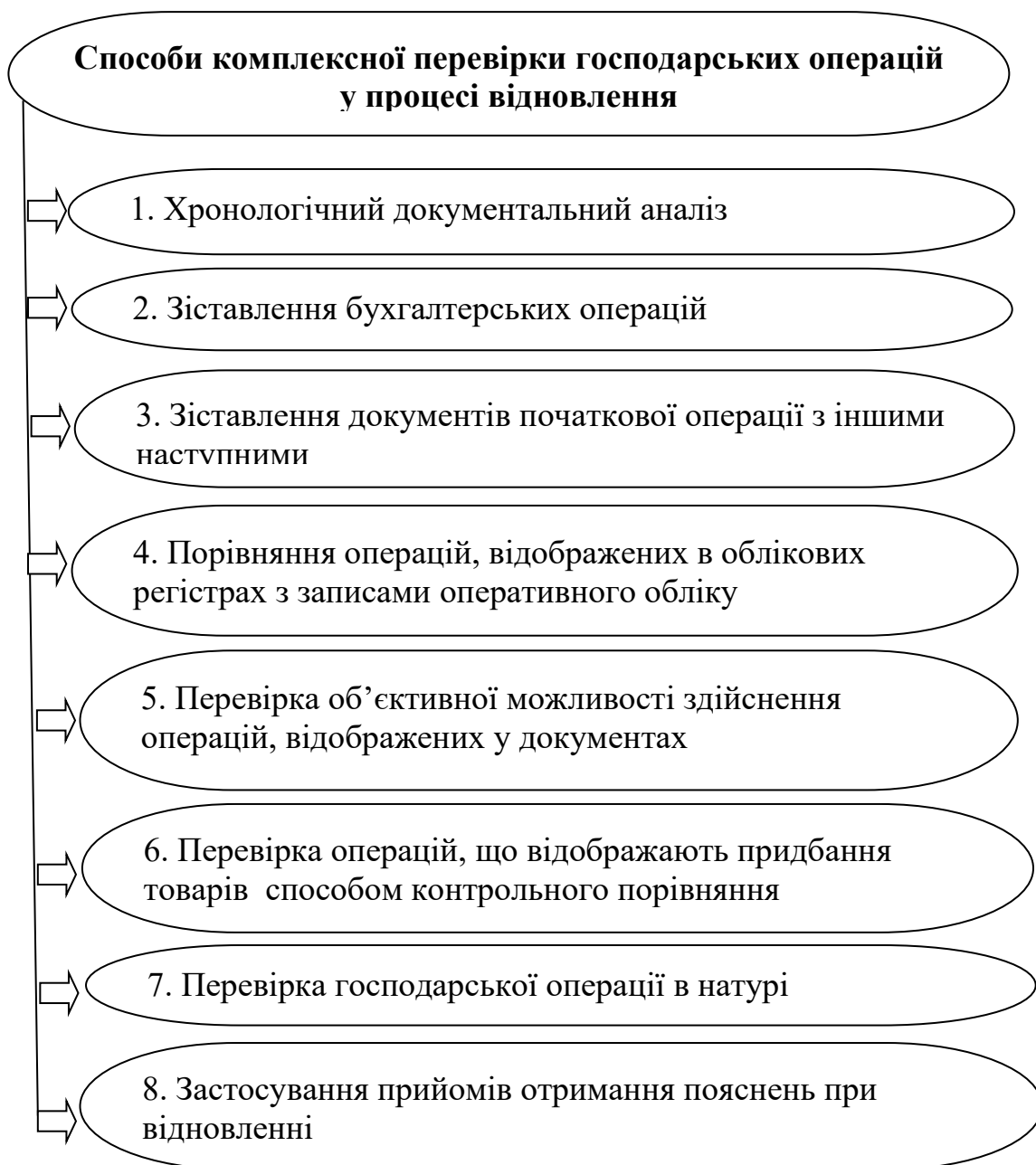
<p><b>В широкому розумінні</b> - це відновлення систематичних записів про фінансово-господарські операції в облікових регістрах на основі первинних документів. Так трапляється, коли злочинці скоїли правопорушення та завуалювали їх шляхом вчинення підроблених записів у первинних бухгалтерських документах та регістрах з наступним знищенням або приведенням до такого стану, коли з них неможливо отримати належні дані.</p>	<p><b>Відновлення бухгалтерського обліку у вузькому розумінні</b> - це відновлення складського обліку, коли він свідомо не вівся або не передбачалося його ведення, а умови для відновлення є.</p>
--	--

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



Рис. 3.9. Відновлення облікових записів





**Рис. 3.10. Способи комплексної перевірки господарських операцій у процесі відновлення**

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 обсязі документів. 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 СБЕ.

## **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 ОПЕРАЦІЙ, 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 реєстрів бухгалтерського обліку їх можна поділити на:**

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

**Рис. 3.11. Групування офіційних документів та реєстрів бухгалтерського обліку для цілей СБЕ**

## **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

## ТЕМА 4. ОРГАНІЗАЦІЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

1.1. Суб'єкти призначення та приведення судово-бухгалтерської експертизи.

1.2. Порядок організації та підстави призначення судово-бухгалтерської експертизи.

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

1.4. Порядок проведення атестації та присвоєння кваліфікації судовим експертам. Права, обов'язки і відповідальність судових експертів.

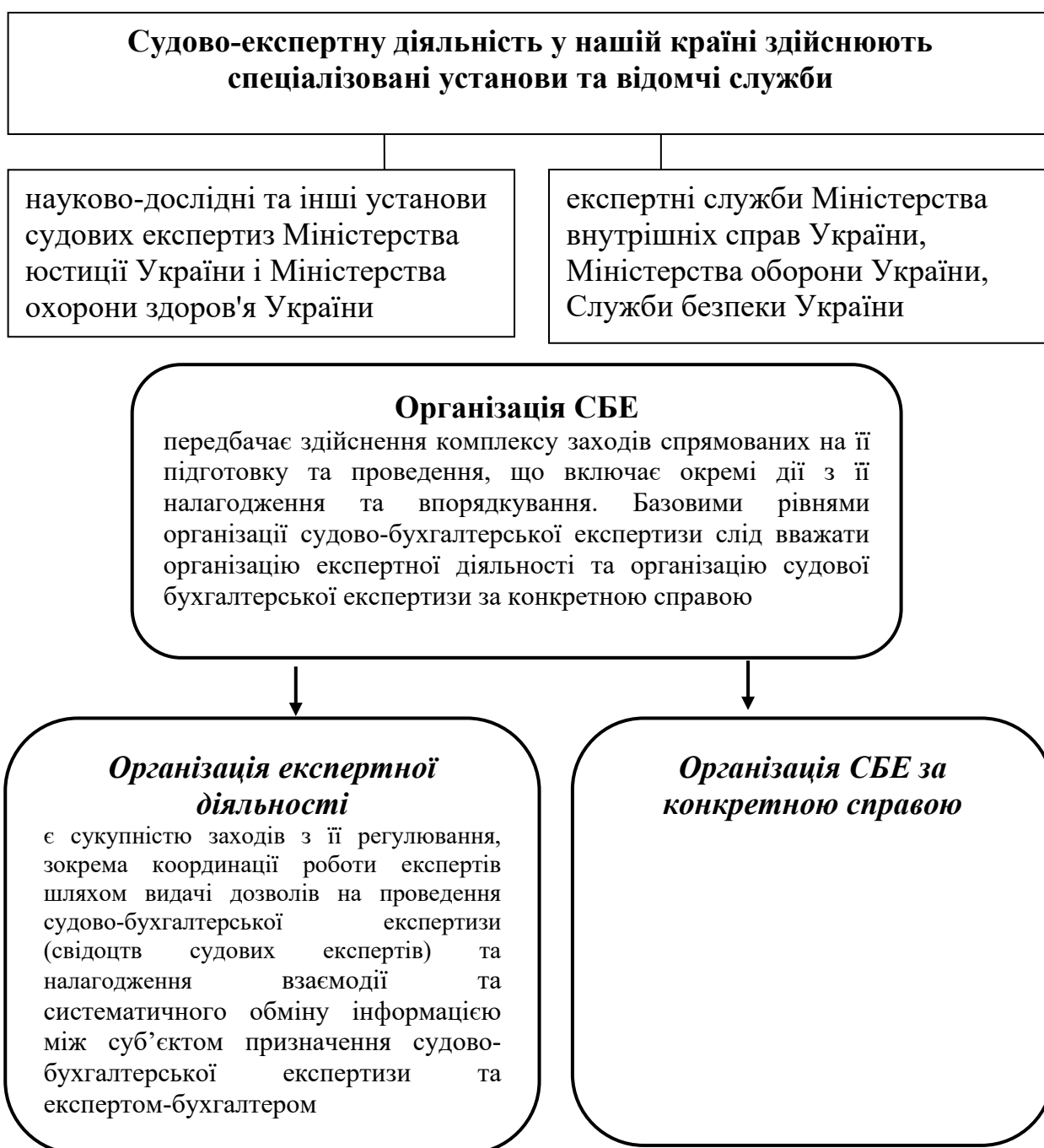


Рис. 4.1. Організація судово-бухгалтерської експертизи

**Важливо!!!**

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 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. 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, 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 переліку визначених вимог. Так, у відповідності до ЗУ "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.

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.



**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

**Рис. 4.2. Обов'язки експерта-бухгалтера, який призначений постановою слідчого**

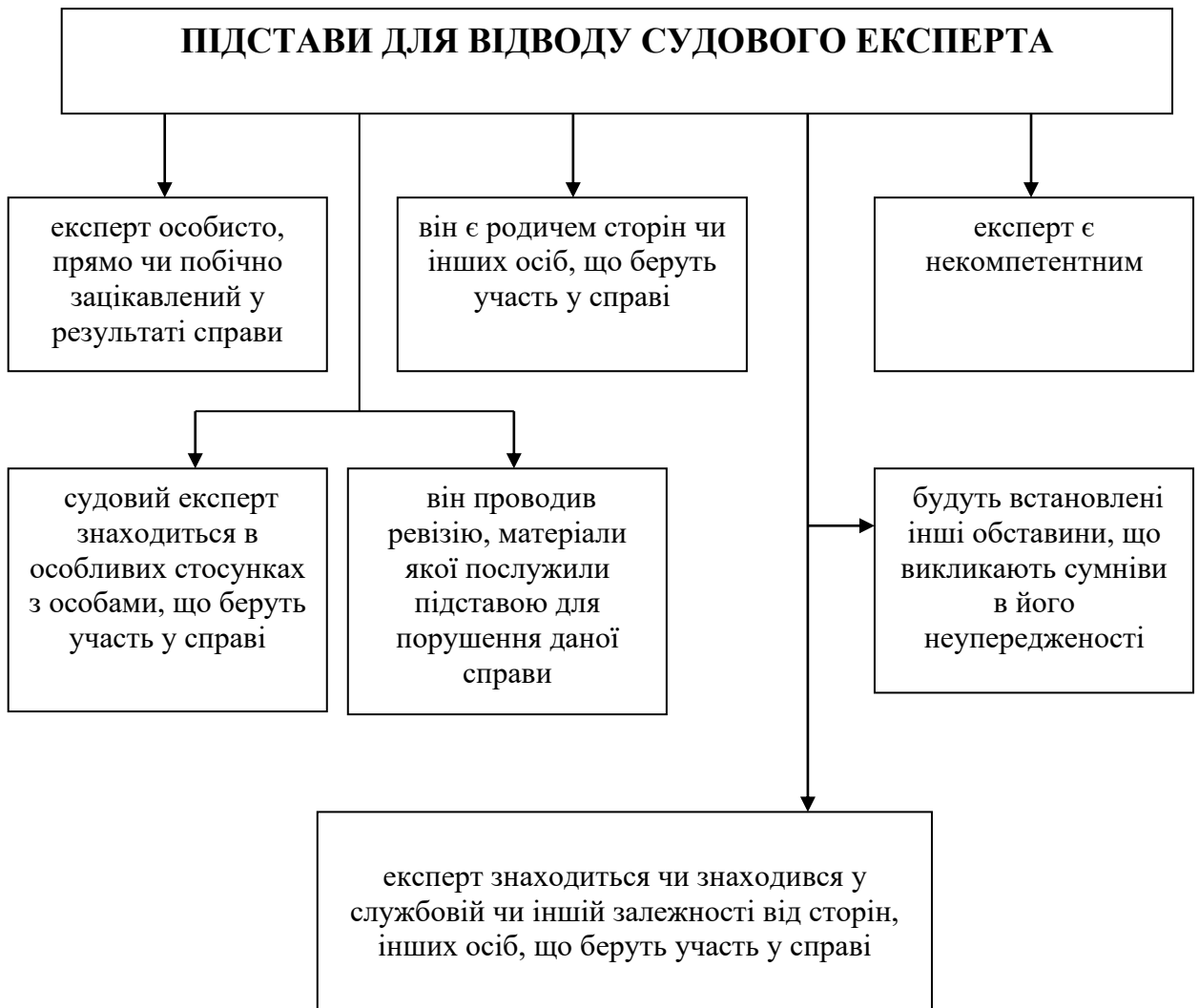


Рис. 4.3. Підстави для відводу судового експерта

**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; за подання завідомо неправдивого висновку; за розголошення даних досудового слідства.

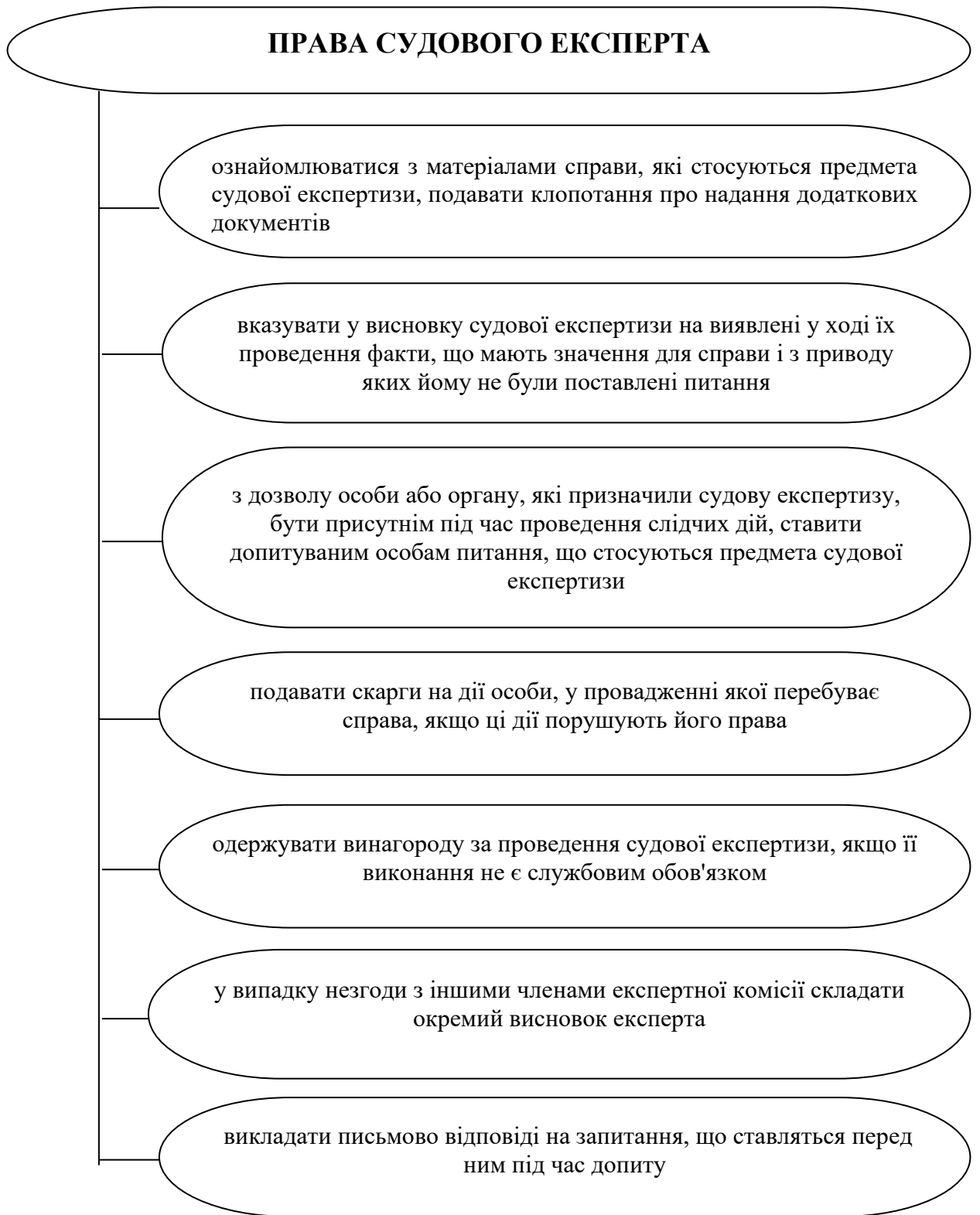


Рис. 4.4. Права судового експерта

**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.

**Важливо!!!**

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. 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

### **Порушення компетенції експерта**

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

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



**Рис. 4.5. Встановлення фактичних обставин справи судовим бухгалтером-експертом**

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

Важливо дотримання двох умов:

- якщо надходження неофіційних облікових документів і утримання зафіксовано в суворо встановленому законом порядку (тобто коли їх походження відображено 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.

Відповідно до Закону України «Про судову експертизу» наказами Міністерства юстиції затверджені **Положення про кваліфікаційні класи судових експертів, Положення про Державний реєстр атестованих судових експертів державних та підприємницьких структур та громадян і Положення про експертно-кваліфікаційні комісії та атестації судових експертів**

Відповідно до цих документів у системі Міністерства юстиції України створюються

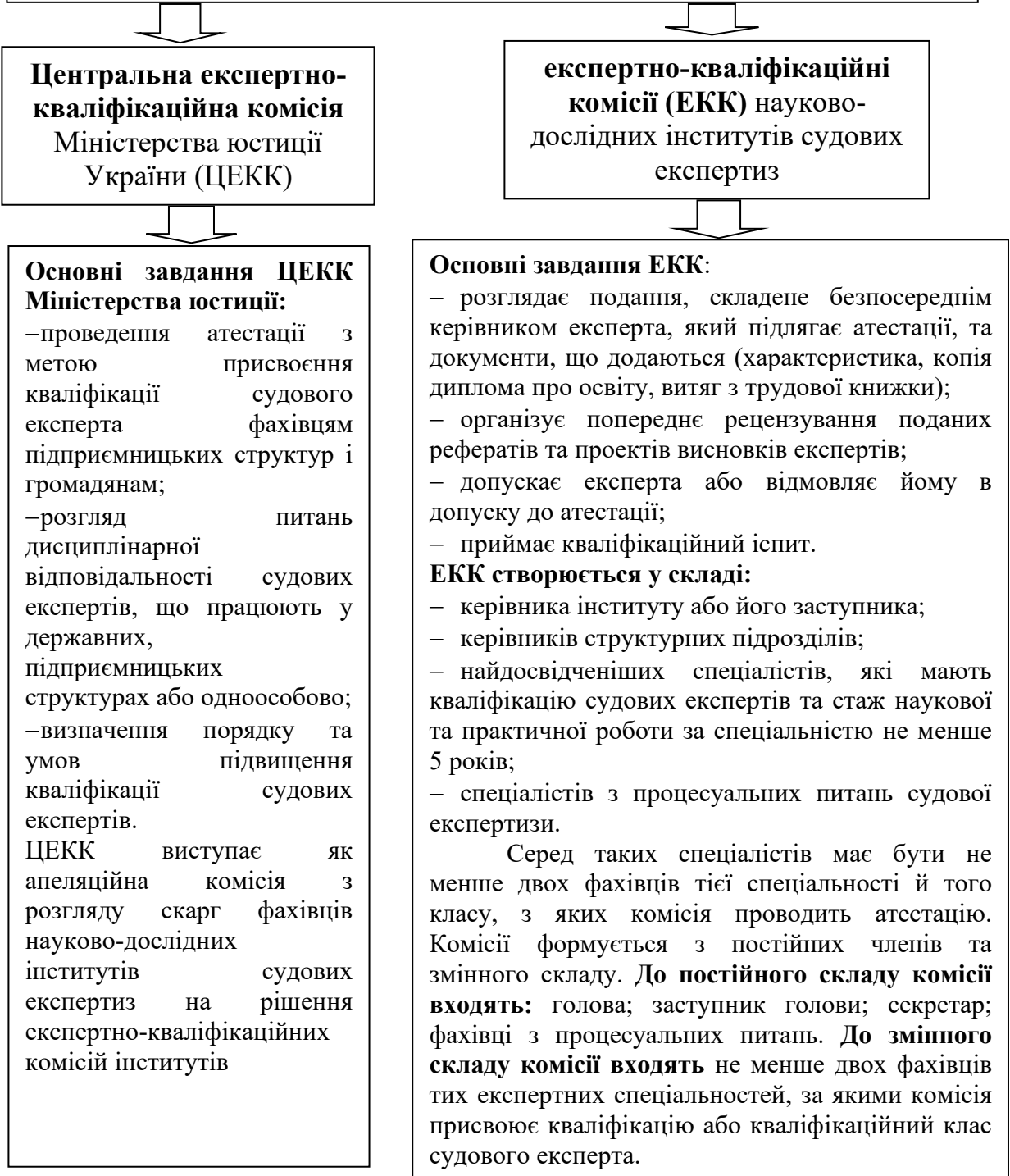
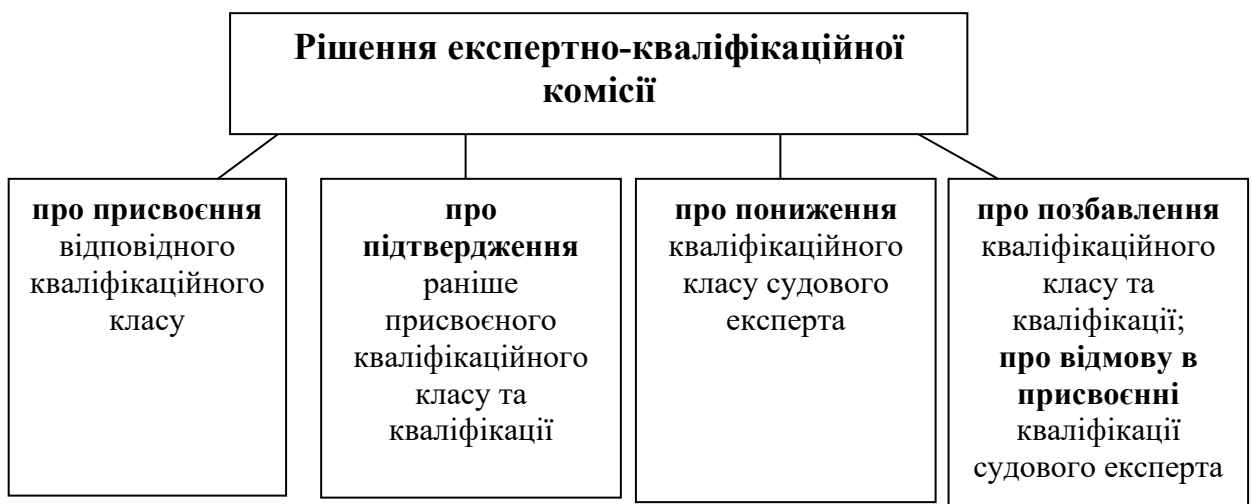


Рис. 4.6. Види та завдання експертно-кваліфікаційних комісій

**Важливо!!!**

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

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



Для присвоєння кваліфікації та кваліфікаційного класу фахівці державних установ повинні мати вищу освіту, пройти відповідну підготовку в галузі судової експертизи, знати чинне законодавство та інші нормативні акти, що регулюють порядок призначення і проведення судових експертиз. На підставі рішення комісії фахівцю видається, відповідно, **Свідоцтво про присвоєння кваліфікації судового експерта**. Свідоцтво підписується головою комісії і секретарем, засвідчується печаткою ЦЕКК, реєструється в журналі, який веде секретар комісії. Свідоцтво про присвоєння кваліфікації судового експерта дійсне протягом 5 років для працівників інститутів та інших державних експертних структур і 3 років - для громадян, що працюють у підприємницьких структурах або проводять судові експертизи за разовими договорами. Термін дії свідоцтва подовжується після підтвердження експертом своєї кваліфікації, про що ставиться відповідна позначка у свідоцтві.

**Рис. 4.7. Види рішень експертно-кваліфікаційної комісії за наслідками іспиту та перегляду відповідних документів залежно від рівня професійних знань, стажу і досвіду експерта**

**Важливо!!!**

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

Фахівці, яким присвоєна кваліфікація судового експерта, вносяться до Реєстру атестованих судових експертів державних та підприємницьких структур і громадян відповідно до чинного законодавства України. Реєстр є офіційною автоматизованою системою обліку спеціалістів, яким органи дізнання, досудового слідства, суди мають переважно доручати проведення судових експертиз

**Кандидати на одержання кваліфікації за спеціальністю економічної експертизи можуть атестуватися за такими експертними спеціальностями**

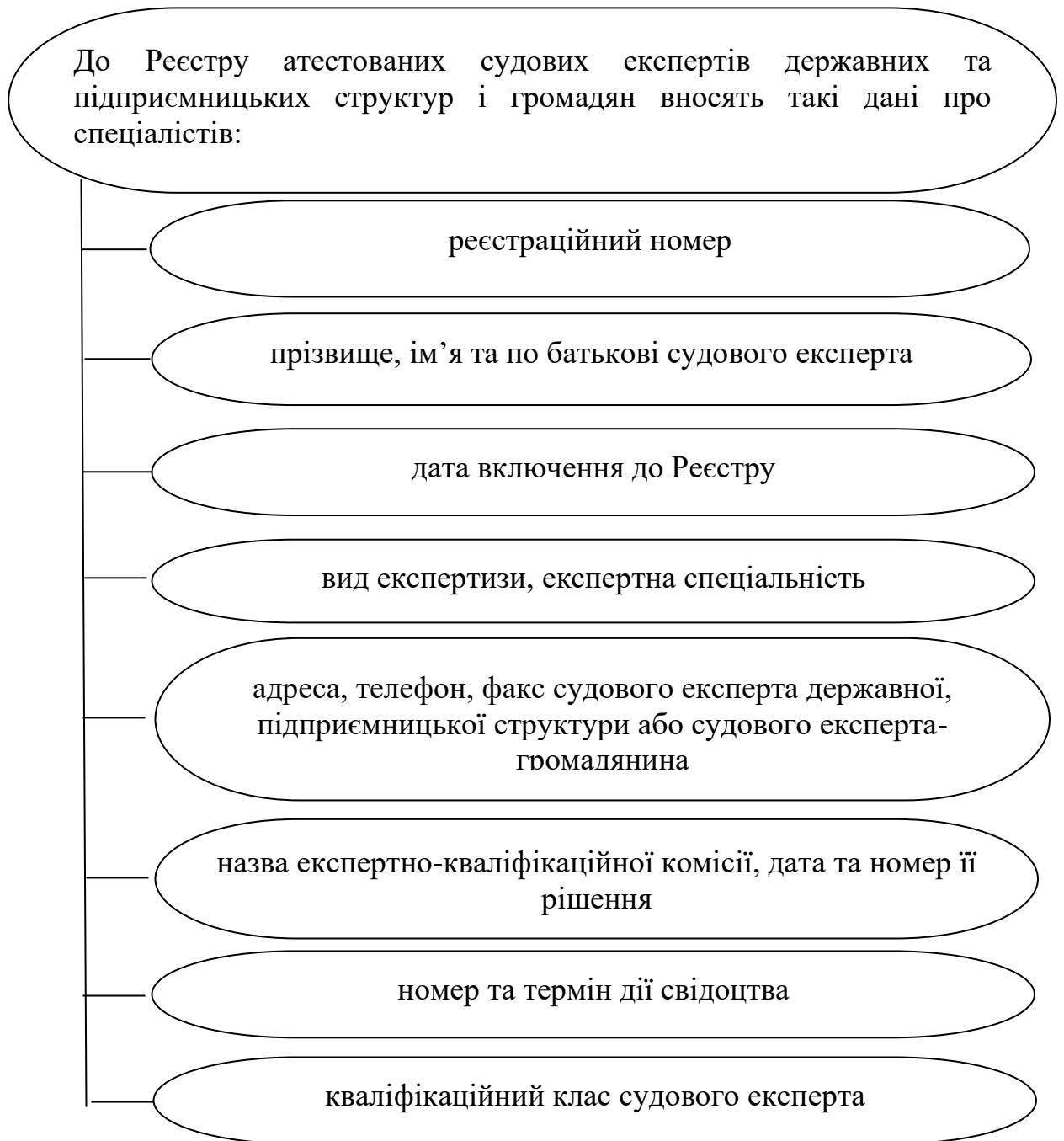
Дослідження документів бухгалтерського обліку і звітності

Дослідження документів про фінансово-кредитні операції

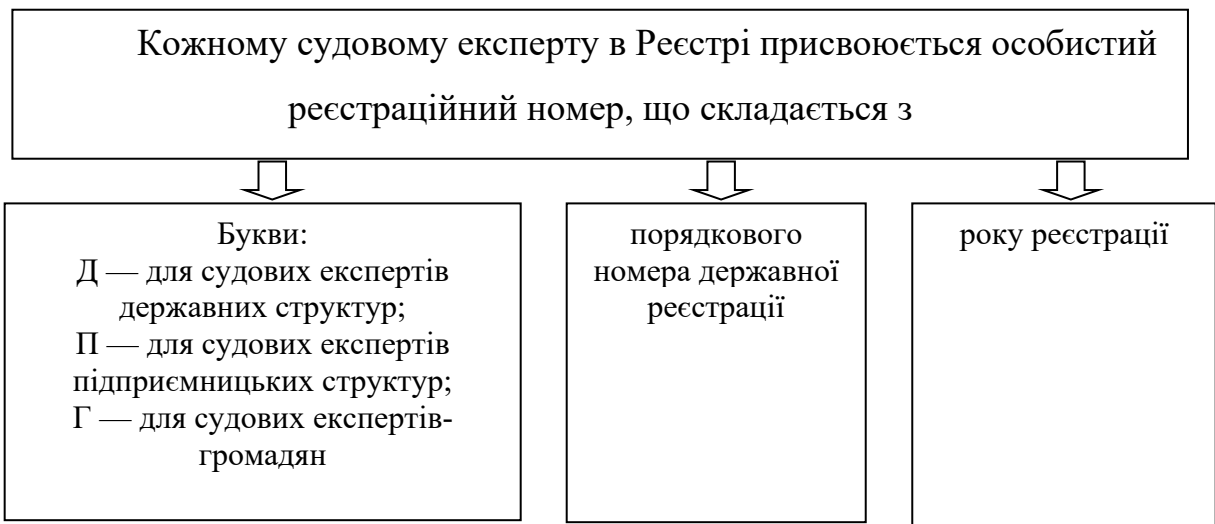
Дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій

**Рис. 4.8. Експертні спеціальності, за якими кандидати на одержання кваліфікації за спеціальністю економічної експертизи можуть атестуватися**





**Рис. 4.9. Інформація про спеціалістів, що вноситься до Реєстру атестованих судових експертів державних та підприємницьких структур і громадян**



**Рис. 4.10. Складові особистого реєстраційного номеру, що присвоюється кожному судовому експерту в Реєстрі**



**Рис. 4.11. Види відповідальності судового експерта**

## ТЕМА 5. ПРОЦЕС СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ТА ЙОГО СТАДІЇ

- 1.1. Порядок планування роботи судово-бухгалтерських експертів.
- 1.2. Дослідний процес судово-бухгалтерської експертизи та його стадії.
- 1.3. Проведення судово-бухгалтерської експертизи на стадії попереднього розслідування, в експертних установах та у залі судового засідання.

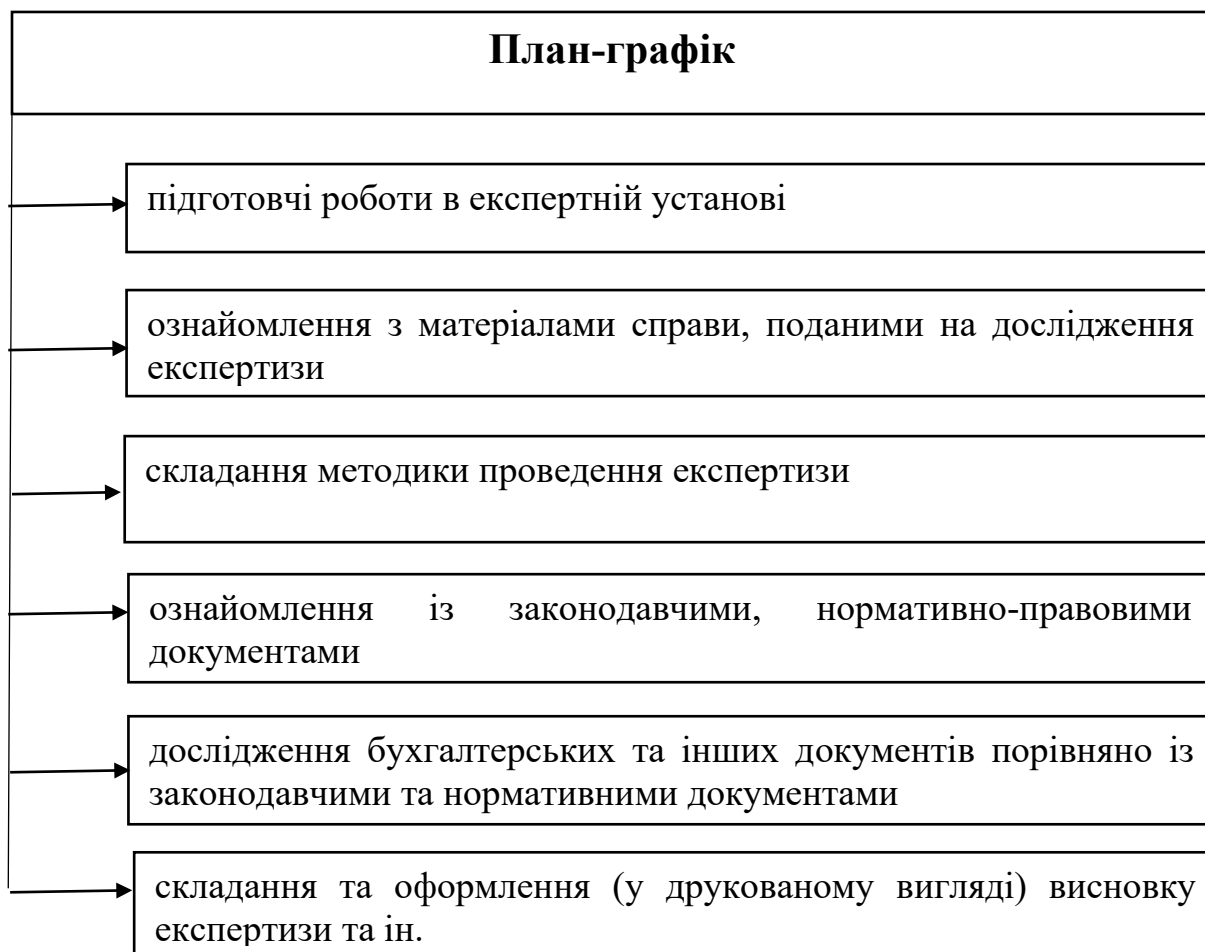


Рис. 5.1. План-график проведення судово-бухгалтерської експертизи

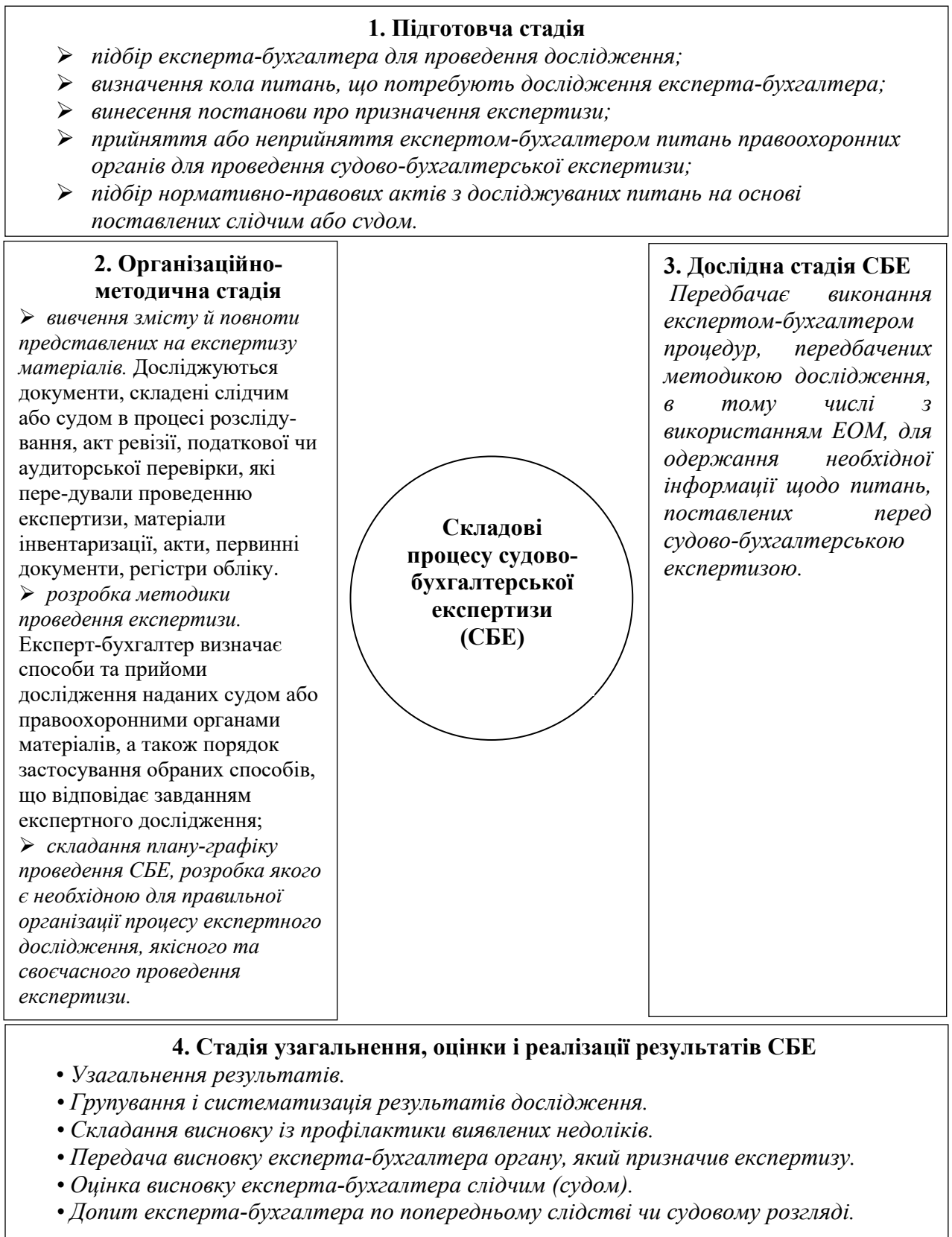
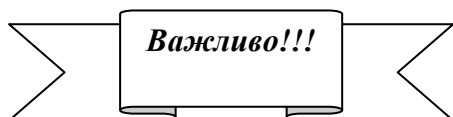


Рис. 5.1. Стадії процесу судово-бухгалтерської експертизи

**ПЛАН-ГРАФІК**  
 проведення судово-бухгалтерської  
 експертизи відповідно до завдання Лабораторії  
 судово-економічних досліджень Харківського НДІ  
 судових експертиз Міністерства юстиції України  
 від 25 січня 2019 р. № 198 у кримінальній справі у звинуваченні Портник З.Г.  
 Для проведення експертизи встановлено строк 30 днів.  
 Початок проведення експертизи 26 січня 2019 р.  
 Закінчення проведення експертизи 26 лютого 2019 р.

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

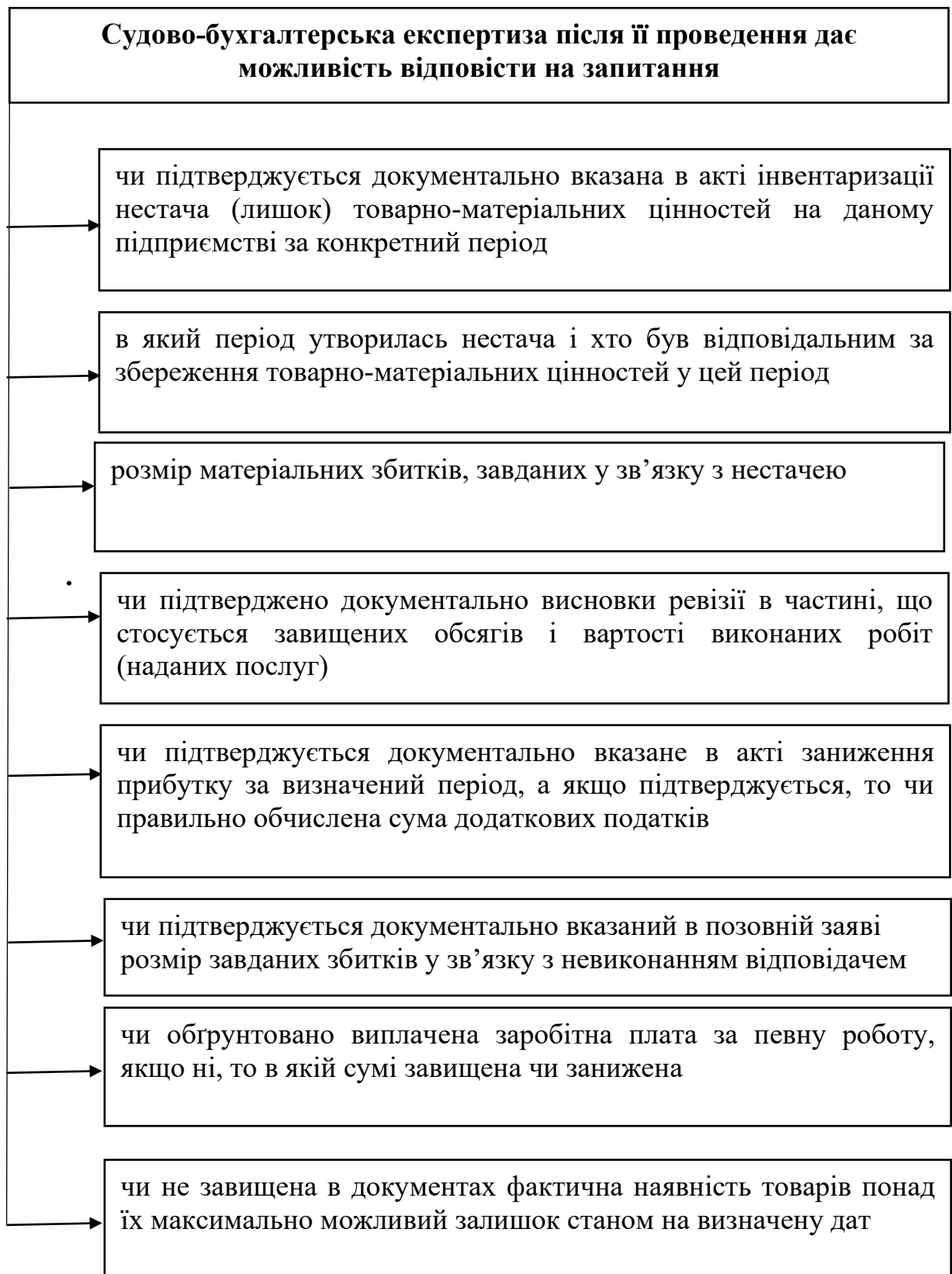


**План-графік** має бути ретельно продуманий і мати на меті реалізацію конкретних завдань. У плані-графіку вказується перелік робіт, що підлягають виконанню під час проведення бухгалтерської експертизи.

Ефективне планування передбачає розподіл обов'язків з-поміж експертів у такий спосіб, щоб вони відповідали їхній кваліфікації та досвіду для досягнення найкращих результатів.

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

Процес судово-бухгалтерської експертизи завершується оформленням дослідження у вигляді висновку експерта. **Висновок** складається на підставі дослідження усіх наданих експертові матеріалів у межах його компетенції. **Висновок** повинен детально, точно та об'єктивно відображати результати дослідження і підтверджуватися даними первинних документів, облікових реєстрів і звітності підприємств. Висновок експерта є доказом, тому він повинен бути чітким, коректним і зрозумілим для слідчого та всіх учасників судового процесу.



**Рис. 5.3. Запитання, на які судово-бухгалтерська експертиза після її проведення дає можливість відповісти**

**Проведення судово-бухгалтерської експертизи на стадії попереднього розслідування**

**Здійснюється в експертній установі, яку визначено для проведення дослідження або у приміщенні органу дізнання**

**Керівник експертної установи або його заступник**

Отримує адресовані установі матеріали для проведення експертизи, перевіряє їх відповідність вимогам і письмово дає доручення на проведення експертизи одному або кільком працівникам. Це доручення оформляється як завдання.

Установлює строки проведення експертизи. Визначення часу, необхідного для проведення судово-бухгалтерської експертизи, розраховується за обумовленою формою. Строк визначається після попереднього ознайомлення експерта-бухгалтера з матеріалами справи. Попереднє ознайомлення може тривати не більше п'яти днів. Якщо експертиза не може бути виконана у встановлений строк, керівник експертної установи доводить це до відома особи (органу), які призначили експертизу, і встановлює, за погодженням з ними, додатковий строк. Якщо проведення експертизи неможливе без надання додаткових матеріалів, то про це складається клопотання за певною формою. Строк проведення експертизи призупиняється з дня направлення цього клопотання до дня отримання матеріалів або повідомлення про відмову в задоволенні клопотання.

Знайомиться з процесом і результатом досліджень, що проводяться експертами, надаючи їм необхідну допомогу наукового і методичного характеру, здійснює контроль за якістю і строками експертиз.

Після закінчення експертизи перевіряє повноту дослідження і обґрунтованість висновків експерта-бухгалтера, дотримання ним методичних рекомендацій, правильність оформлення висновку.

Направляє разом з висновком експерта-бухгалтера всі матеріали до органу, який призначив експертизу.

**Рис. 5.5. Проведення судово-бухгалтерської експертизи на стадії попереднього розслідування**

## Проведення судово-бухгалтерської експертизи в експертних установах

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

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

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

Рис. 5.6. Проведення судово-бухгалтерської експертизи в експертних установах



## Проведення судово-бухгалтерської експертизи в суді

Судово-бухгалтерська експертиза може бути призначена і в суді. Вирішення питання про виклик експерта до суду здійснюється в процесі підготовки справи до розгляду. Виклик експерта до суду не є обов'язковим, він здійснюється лише за необхідності.

Експерт, який проводив експертизу на стадії попереднього слідства, може бути викликаний для проведення цієї самої експертизи на судовому засіданні, якщо суду й учасникам процесу важко розібратися в матеріалах експертизи без допомоги самого експерта.

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

Новий експерт повинен ознайомитися з висновком, складеним на попередньому слідстві. З дозволу судді експерт також має можливість ознайомитися з попереднім обвинувачувальним висновком і з додатково зібраними матеріалами, яких не було на момент подання висновку під час попереднього розслідування. Після дослідження всіх обставин справи, що мають значення для обґрунтування висновків, експерт-бухгалтер може готуватися до складання висновку. На час, необхідний експерту для ознайомлення зі справою і протоколом судового слідства, а також для наради з бухгалтерами-експертами, що раніше вже давали висновок у даній справі, суд оголошує перерву.

Запитання експерту-бухгалтеру ставляться в письмовій формі. Поставлені запитання мають бути оголошені, і за ними має бути заслухана думка учасників судового розгляду, а також висновок прокуратури. На основі такого розгляду суд виносить ухвалу про призначення експертизи, у якій, крім питань, що винесено на розгляд експерта, вказується, які питання були відхилені і які мотиви цього відхилення. Ухвала про призначення експертизи має виноситися судом тільки в нарадчій кімнаті й оформлюватись окремим документом, копія якого надається експерту. Судово-бухгалтерську експертизу експерт проводить, як правило, у приміщенні суду. Суддя вправі бути присутнім під час проведення експертизи. Суд також може дати дозвіл для виконання своїх обов'язків експертом і за межами приміщення суду, якщо для складання висновку не потрібні матеріали справи.

Завершивши дослідження наданих йому матеріалів, експерт складає письмовий висновок або повідомлення про неможливість дати висновок. Цей висновок оголошується експертом у суді й разом з ухвалою суду про призначення експертизи долучається до справи. Після оголошення експертом-бухгалтером висновку йому можуть бути поставлені запитання в усній формі для роз'яснення певних положень висновку. Усні відповіді експерта-бухгалтера заносяться до протоколу судового засідання.

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

## ЗМІСТОВИЙ РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

### ТЕМА 6. ПРИНЦИПИ І МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

1.1. Поняття і класифікація методів судово-бухгалтерської експертизи.

1.2. Методичні прийоми 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 методи* є сукупністю принципів і категорій матеріалістичної діалектики та загальнонаукової теорії пізнання.

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

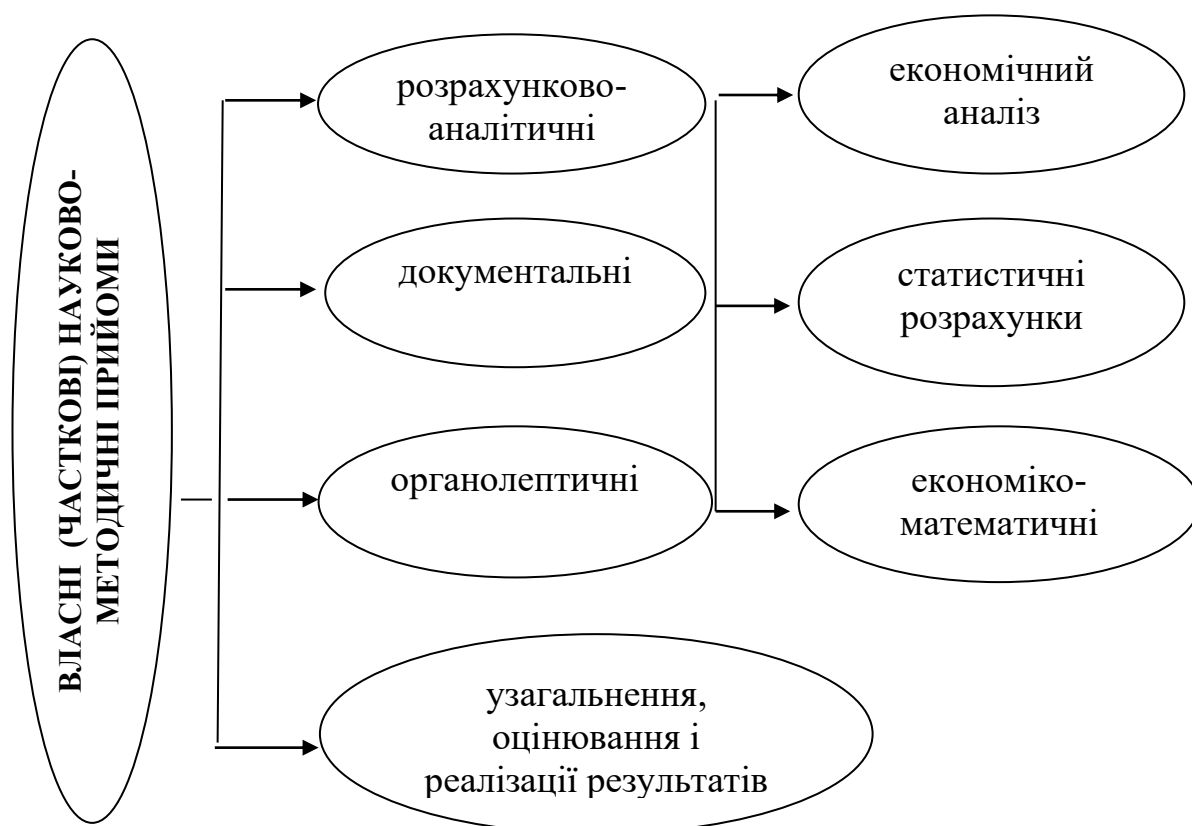
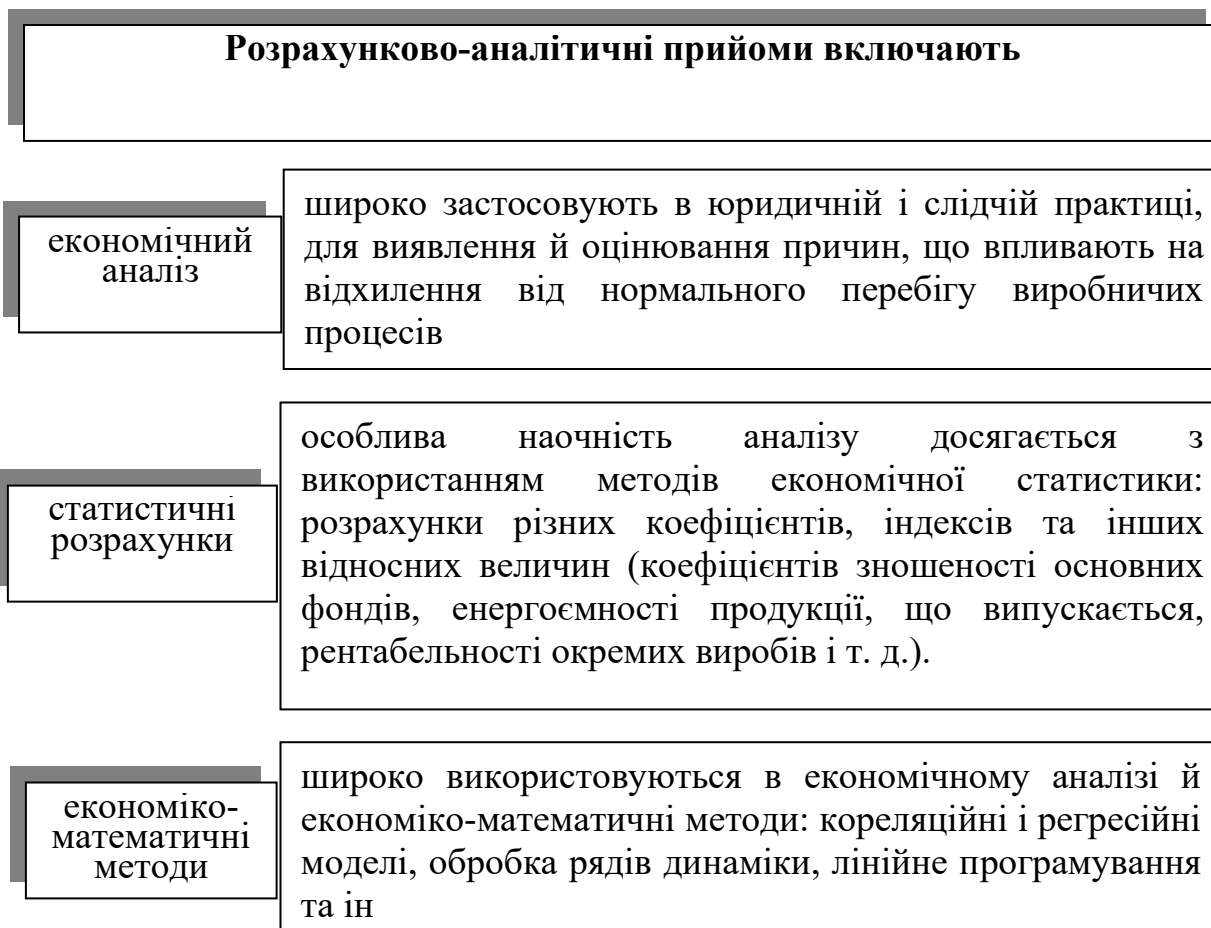


Рис. 6.1. Власні (часткові) науково-методичні прийоми

аналіз	прийом дослідження, який включає в себе вивчення предмета, способу уявного або практичного розчленування його на складові елементи
синтез	прийом вивчення об'єкта в його цілісності, єдності і взаємозв'язку його частин. Експертиза поєднує синтез з аналізом, оскільки це дає змогу з'єднати об'єкти, розчленовані в процесі аналізу, встановити їхній взаємозв'язок і пізнати предмет як єдине ціле
індукція	прийом дослідження, за якого загальний висновок про ознаки численних елементів об'єкта складають на підставі вивчення лише їх частини, тобто від окремого до загального
дедукція	досліджує стан об'єкта в цілому, а потім — за його складовими елементами, тобто висновок складається від загального до окремого
абстрагування	прийом, який дає змогу способом абстракції переходити від конкретних об'єктів до загальних понять і законів розвитку
моделювання	прийом наукового пізнання, який ґрунтується на заміні явища на його аналог, модель, що містить риси оригіналу
аналогія	прийом наукового дослідження, за яким пізнання одних об'єктів досягається на основі подібності їх до інших. Метод аналогії ґрунтується на подібності деяких сторін різних об'єктів і становить основу моделювання, яке застосовується в судово-бухгалтерській експертизі
системний аналіз	вивчення об'єкта експертного дослідження як сукупності елементів, що утворюють систему. У судово-бухгалтерській експертизі його використовують для оцінки поведінки об'єктів системи з усіма факторами, що впливають на його функціонування
функціонально-вартісний аналіз	вивчає об'єкти на стадії інженерної підготовки виробництва, включаючи проектування і функціонування складних систем з оцінкою їх вартісних показників (установлення експертизою вартості виробничого браку тощо).

Рис. 6.2. Загальнонаукові методи, що застосовуються експертом-бухгалтером при дослідженні



**Рис. 6.3. Розрахунково-аналітичні прийоми**

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

**Документальні прийоми включають такі види контролю наданих матеріалів**

формальну й арифметичну перевірку документів

нормативно-правову оцінку відображених у документах господарських операцій

логічний контроль об'єктивної можливості виконання документально оформлених господарських операцій

цілковите і нецілковите (у т. ч. вибіркове) спостереження

зустрічну перевірку документів або записів у облікових регістрах через порівняння їх з однойменними чи взаємозв'язаними даними підприємств і організацій, з якими підприємство, що перевіряється, має господарські зв'язки

спосіб зворотного рахунку, що ґрунтується на попередній експертній оцінці матеріальних витрат, з метою подальшого визначення (зворотним рахунком) величини безпідставних списувань сировини та матеріалів на виробництво окремих видів продукції

оцінку законності й обґрунтованості господарських операцій за даними кореспондуючих рахунків бухгалтерського обліку і т. п.

**Рис. 6.4. Документальні прийоми**

**Органолептичні прийоми — (експертами застосовуються тільки результати, а проводять такі роботи ревізори та інші спеціалісти)**

контрольні  
заміри робіт

застосовуються для перевірки наявності виконаних будівельно-монтажних робіт, обсягів виробництва, робіт і послуг

суцільні  
(безперервні)

прийом статистичного контролю фактичного стану об'єкта (наприклад, проведення хронометражних спостережень під час експертизи норм вироблення)

вибіркові  
спостереження

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

технологічні  
експертизи

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

службове  
розслідування

сукупність прийомів перевірки дотримання службовими особами та іншими працівниками нормативно-правових актів, що регулюють виробничі відносини в різних галузях народного господарства

експеримент

науково організований дослід з метою експертного дослідження результатів виконаних процесів

**Рис. 6.5. Органолептичні прийоми**

## ТЕМА 7. МЕТОДИКА ДОСЛІДЖЕННЯ ОСНОВНИХ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

1.1. Методика експертного дослідження стану та операцій із грошовими коштами в касі та на рахунках у банку.

1.2. Методика експертного дослідження операцій з основними засобами, малоцінними та швидкозношуваними предметами.

1.3. Методика експертного дослідження операцій з матеріальними запасами.

1.4. Експертне дослідження операцій, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції.

1.5. Експертиза операцій з оплати праці.

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

1.6. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи фінансових результатів діяльності підприємства.

1.7. Судово-бухгалтерська експертиза правопорушень, пов'язаних із ухиленням від сплати податків.



**Важливо!!!**

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

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

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

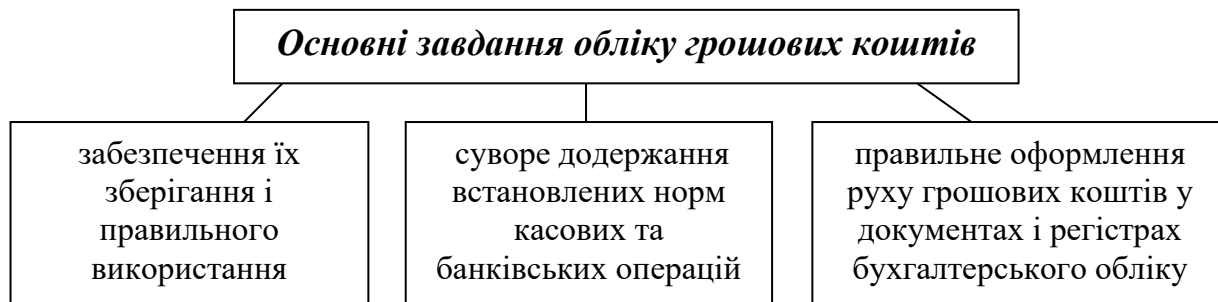


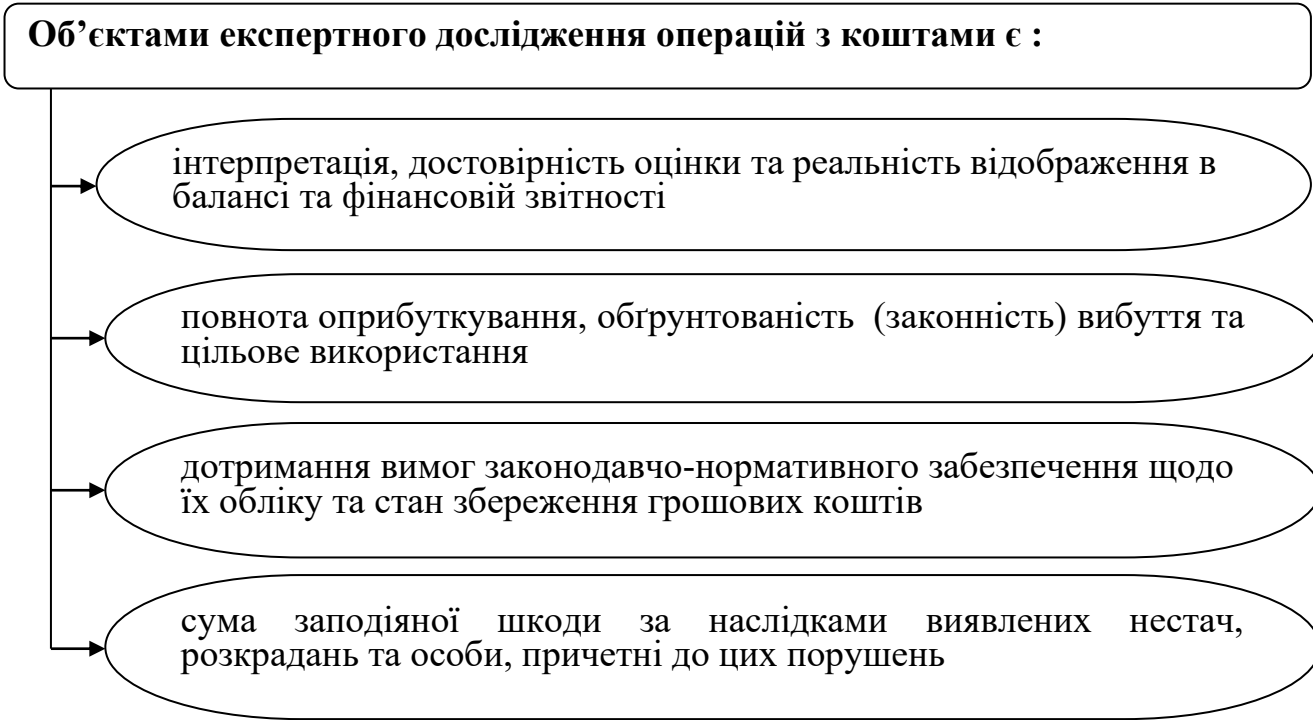
Рис. 7.1. Основні завдання обліку грошових коштів

Основною метою проведення судово-бухгалтерської експертизи готівкових операцій у касі та рахунках у банках є встановлення об'єктивної істини щодо достовірності та правильності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності готівкових операцій.

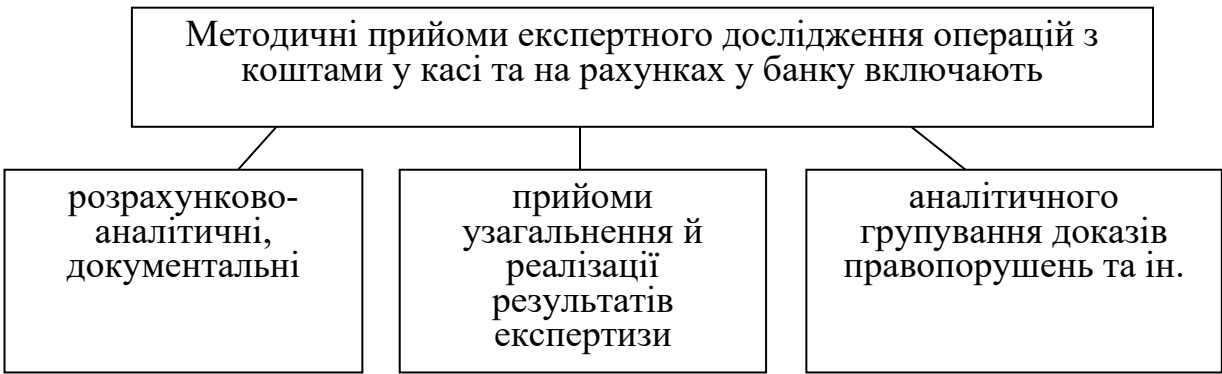


Рис 7.2. Типові завдання судово-бухгалтерської експертизи щодо стану та операцій із грошовими коштами в касі та на рахунках у банку





**Рис. 7.3 Об'єкти експертного дослідження операцій з грошовими коштами**



**Рис. 7.4 Методичні прийоми експертного дослідження операцій з коштами у касі та на рахунках у банку**

**Важливо!!!**

Операції з грошовими коштами досліджують не відокремлено, а у взаємозв'язку з іншими операціями – купівлею і продажем товарно-матеріальних цінностей, розрахунками з робітниками та службовцями, підзвітними особами, дебіторами і кредиторами, утворенням і використанням фондів та ін.

**У разі виявлення в касі нестач або лишків готівкових грошей експертне дослідження касових операцій проводиться наступним чином:**

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

Перевіряється арифметична достовірність підрахунків у касовій книзі сум операцій за кожний день і правильність переносу сум залишків на наступну сторінку книги

Установлюється тотожність записів у касовій книзі записам у звітах касира за кожний операційний день

Аналізуються по суті операції в документах, які додаються до прибуткових та видаткових касових ордерів

**Рис. 7.5 Поетапне проведення експертного дослідження касових операцій**

***Важливо!!!***

Досліджуючи операції з грошовими коштами, судово-бухгалтерська експертиза використовує нормативно-правову інформацію, загальнодержавні нормативні акти, затверджені органами державного управління, а також нормативно-довідкову інформацію, затверджену органами управління і відомчими нормативними документами, які регулюють операції з грошовими коштами підприємств.

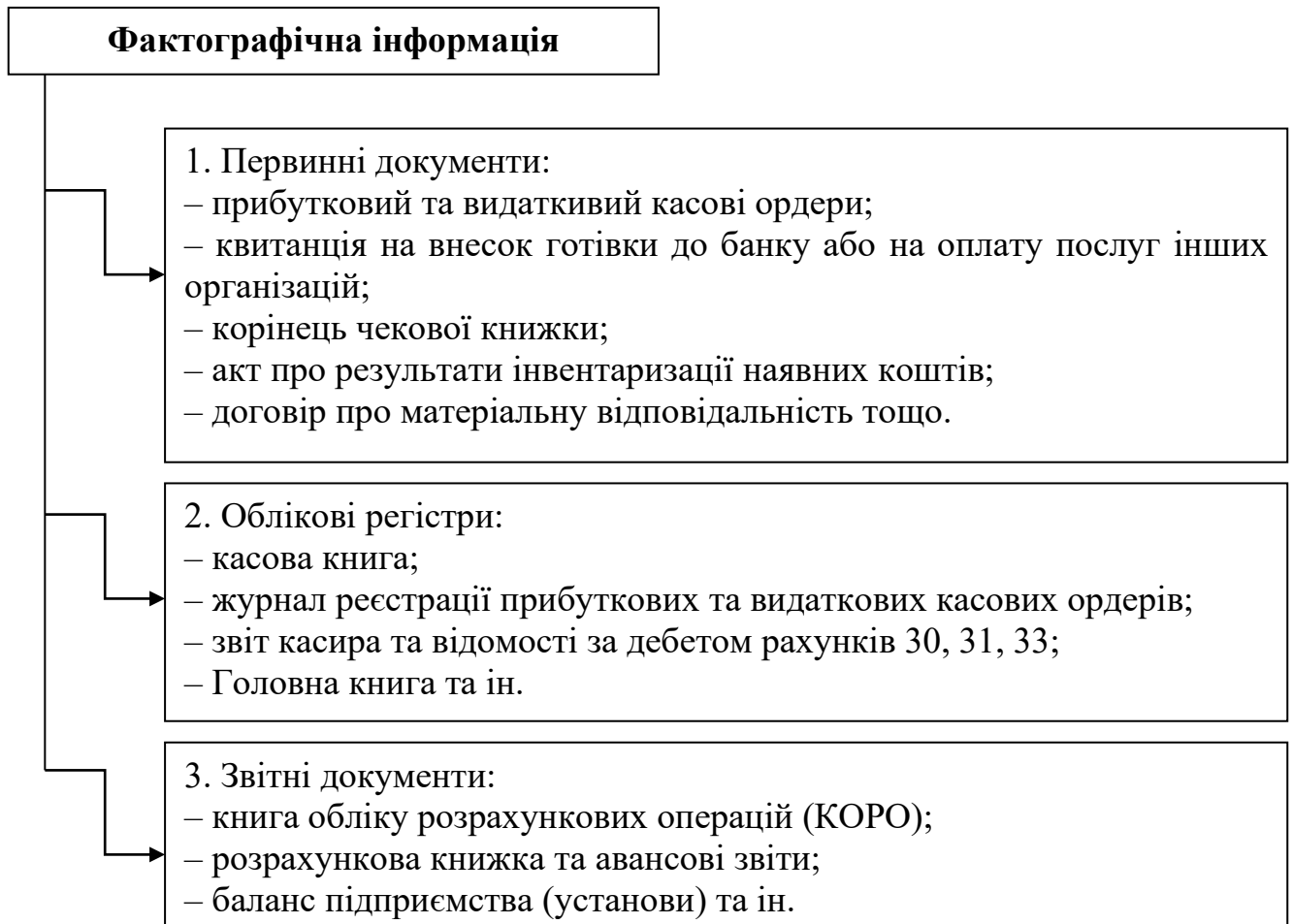


Рис. 7.6 Фактографічна інформація, необхідна для експертного дослідження касових операцій

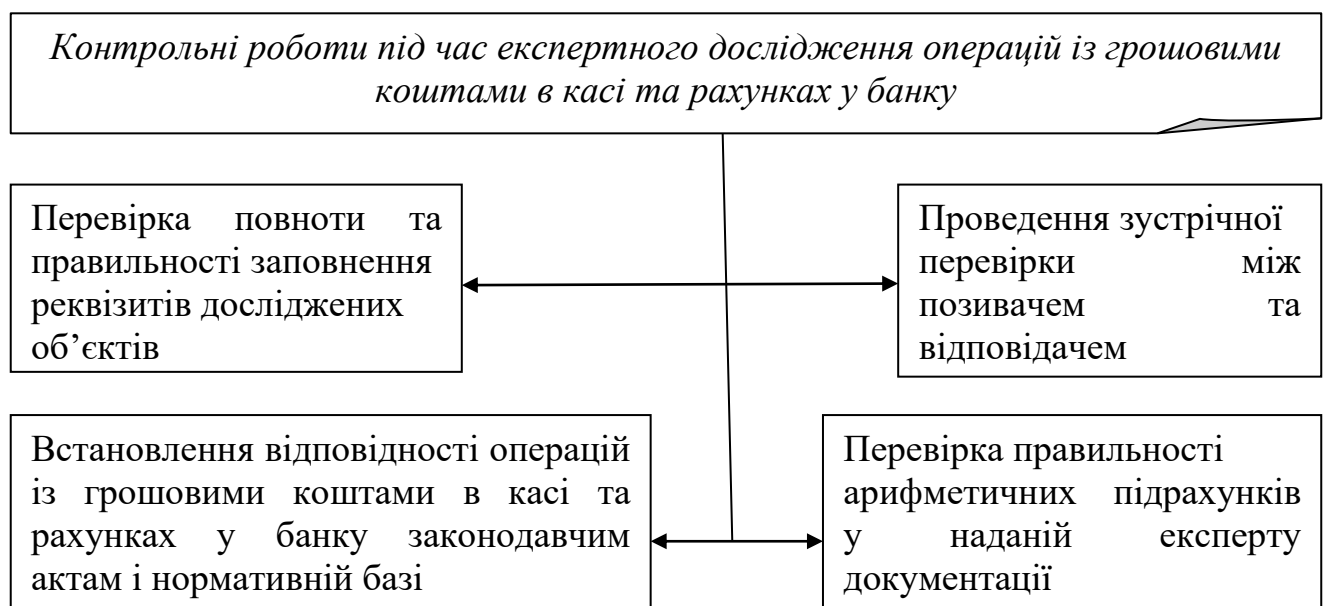


Рис. 7.7 Контрольні роботи під час судово-бухгалтерської експертизи операцій із грошовими коштами в касі та рахунках у банку

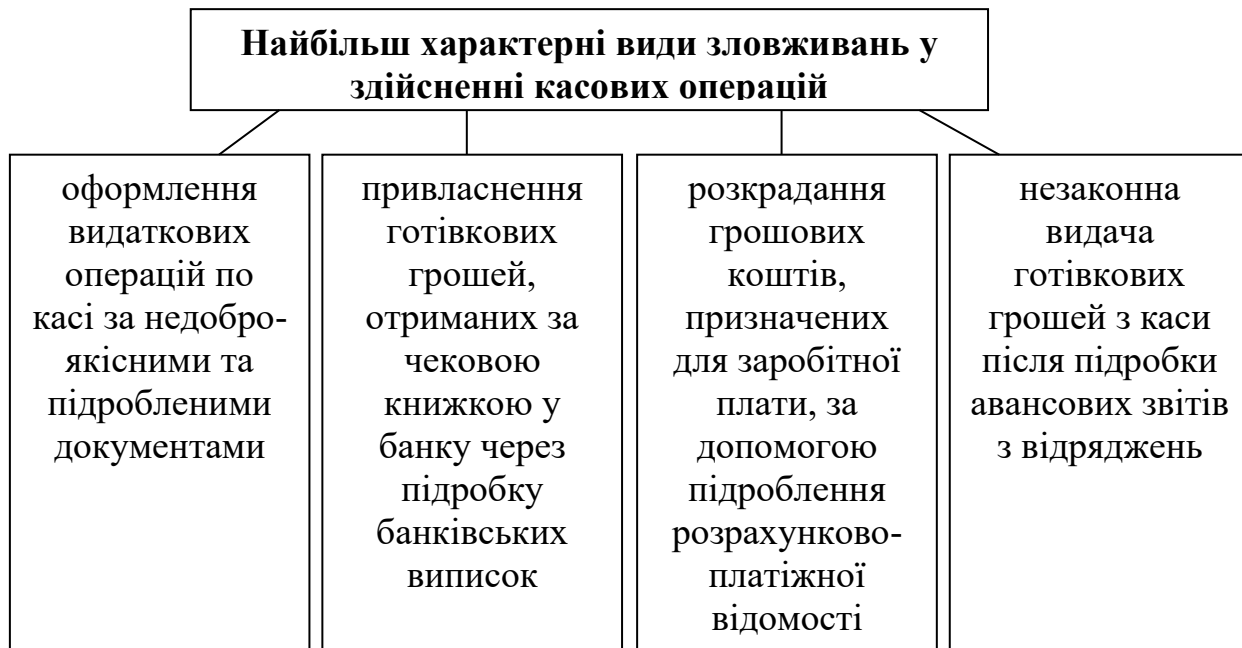
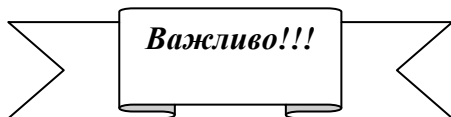


Рис. 7.8 Найбільш характерні види зловживань у здійсненні касових операцій



Особливу увагу під час проведення експертного дослідження необхідно приділити повноті оприбуткування готівкових грошей та цільовому їх використанню. Можливі випадки утворення в касі нестачі готівкових коштів без відображення в обліку. Але частіше вилучення грошових коштів із каси відбувається через не оприбуткування грошей та необґрунтоване їх списання на витрати, а саме: не оприбуткування виручки від реалізації ТМЦ та за надані послуги; не оприбуткування коштів, отриманих із банку на виплату заробітної плати та на адміністративно-господарські та виробничі потреби; списання грошових коштів без документів, за підробленими документами та в більших, ніж заявлено розмірах; повторне списання грошових коштів за тими самими документами.

**Важливо!!!**

Відповідно до чинного законодавства підприємства, незалежно від форми власності, зобов'язані зберігати свої грошові кошти на відкритих у банку поточних або інших рахунках у різних валютах. Тому перед початком дослідження розрахункових операцій експерт зобов'язаний вимагати у керівництва довідку про всі наявні у підприємства рахунки в установах банків. Банки контролюють використання коштів, які зберігаються на рахунках, однак це не виключає можливості фінансових порушень під час здійснення розрахункових операцій



Рис. 7.9 **Форми розрахункових документів при здійсненні безготівкових розрахунків**

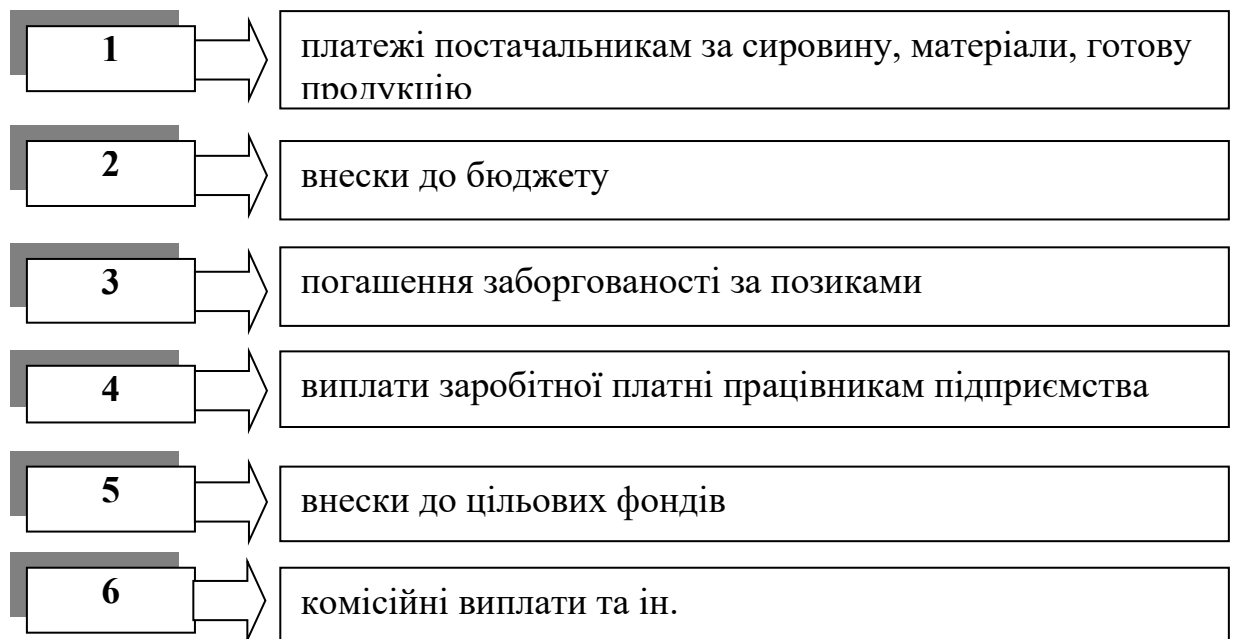


Рис. 7.10 **Основні напрямки використання грошових коштів з рахунка**

Початковим етапом дослідження операцій щодо кожного рахунка є перевірка тотожності залишків грошових коштів на кінець кварталу (року) за даними: виписок банків; бухгалтерських балансів і облікових регістрів підприємства (Головної книги, журналів-ордерів № 2 і № 3).

За кожний звітний період звіряються записи у регістрах синтетичного (Головна книга) і аналітичного обліку (журнал-ордер № 2 і відомість № 2), робиться підрахунок щоденних, щомісячних і квартальних підсумків з постійним звірянням їх з виписками банку.

Встановлюється чи надані експерту всі виписки банку. Якщо на підприємстві немає окремих виписок, то слід отримати з банку їх засвілчені копії.

У разі розбіжностей між обліковими даними підприємства та виписками банку з'ясувуються їх причини за матеріалами установи банку.

Рис. 7.11 Етапи експертного дослідження операцій на рахунках в банку

**Важливо!!!**

Перевіряючи тотожність облікових даних змісту виписок з розрахункового рахунка, необхідно з'ясувати, чи всі банківські виписки надані та наскільки вони достовірні. Повноту банківських виписок з'ясовують за їхньою посторінковою нумерацією та переносом посторінкових підсумків. Достовірність виписок визначають за зовнішніми ознаками (реквізитами, підписами, штампами банку та ін.), а за необхідності - і способом зустрічної перевірки в банку. При цьому експерт-бухгалтер не встановлює підроблень штампів та підписів. Банк систематично контролює залишки грошових коштів на розрахункових, поточних та інших рахунках, тому залишки коштів на початок та на кінець місяця, показані підприємством, як правило, відповідають залишкам виписок банку. Проте це не виключає можливості здійснення протягом місяця різного роду зловживань.

**Під час дослідження банківських операцій можуть бути встановлені наступні факти:**

Розбіжність між записами по касі зданих до банку готівкових коштів та відображення цих операцій у виписках банку

Розбіжність між записами у виписках банук сум, виданих готівковими коштами, та записами тієї самої операції по касі, а також із записами на корінцях чеків

Необґрунтованість перерахування коштів з рахунків у банку та інші недоліки в порядку оплати

**Важливо!!!**

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

**Експерту-бухгалтеру треба також досліджувати банківські операції за суттю й установити:**

наскільки правильно використовувались на підприємстві отримані позики та чи достовірні матеріали на їх отримання;

чи правильно відображались в обліку і чи законно використовувались отримані в банку розрахункові чеки;

чи не допускалося неправильне перерахування авансів і платежів за безтоварними рахунками, а також оплата рахунків інших організацій, які не мають відношення до підприємства, що перевіряється;

наскільки раціональні на підприємстві, що перевіряється, форми застосовуваних розрахунків та чи сприяють вони прискоренню обігу коштів підприємства.

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

Основні засоби (згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби») – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних та соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він триваліший за рік)

До основних зловживань в операціях з основними засобами слід віднести :

розкрадання майна через незаконне віднесення об'єктів основних засобів до малоцінних предметів з подальшим їх списанням з балансу

розкрадання майна через відсутність за балансового обліку МШП та списаних об'єктів основних засобів

нанесення матеріальної шкоди у зв'язку із порушенням порядку ліквідації списаних об'єктів основних засобів

нанесення матеріальної шкоди у зв'язку із неправильним списанням нестач об'єктів основних засобів

неправильне відображення операцій з основними засобами та МШП у податкового обліку, що призвело до заниження оподаткованого прибутку та суми податку

завищення обсягу будівельно-монтажних робіт, які виконано підрядним способом, та пов'язаних з ним витрат

завищення обсягу ремонтних робіт, виконаних господарським способом

неправильне застосування норм амортизації

завищення первісної вартості основних засобів та витрат, пов'язаних із їх транспортуванням та введенням в експлуатацію тощо

завищення вартості основних засобів, отриманих як внесок до статутного фонду

неправильне відображення в обліку доходу від безкоштовного отримання матеріальних цінностей тощо

Рис. 7.12 Основні зловживання в операціях з основними засобами



✓ Експерт-бухгалтер повинен установити правомірність віднесення окремих об'єктів до основних засобів.

Основні засоби, які будуть визнані непридатними для використання протягом звітного періоду, мають бути списані на витрати цього періоду за їхньою залишковою вартістю

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

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

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

- закріплення МШП за конкретними відповідальними особами, правильність оформлення документами операцій з експлуатації МШП та їх оперативного обліку;
- перевірку правильності нарахування зносу МШП та включення його у виробничі витрати

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

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

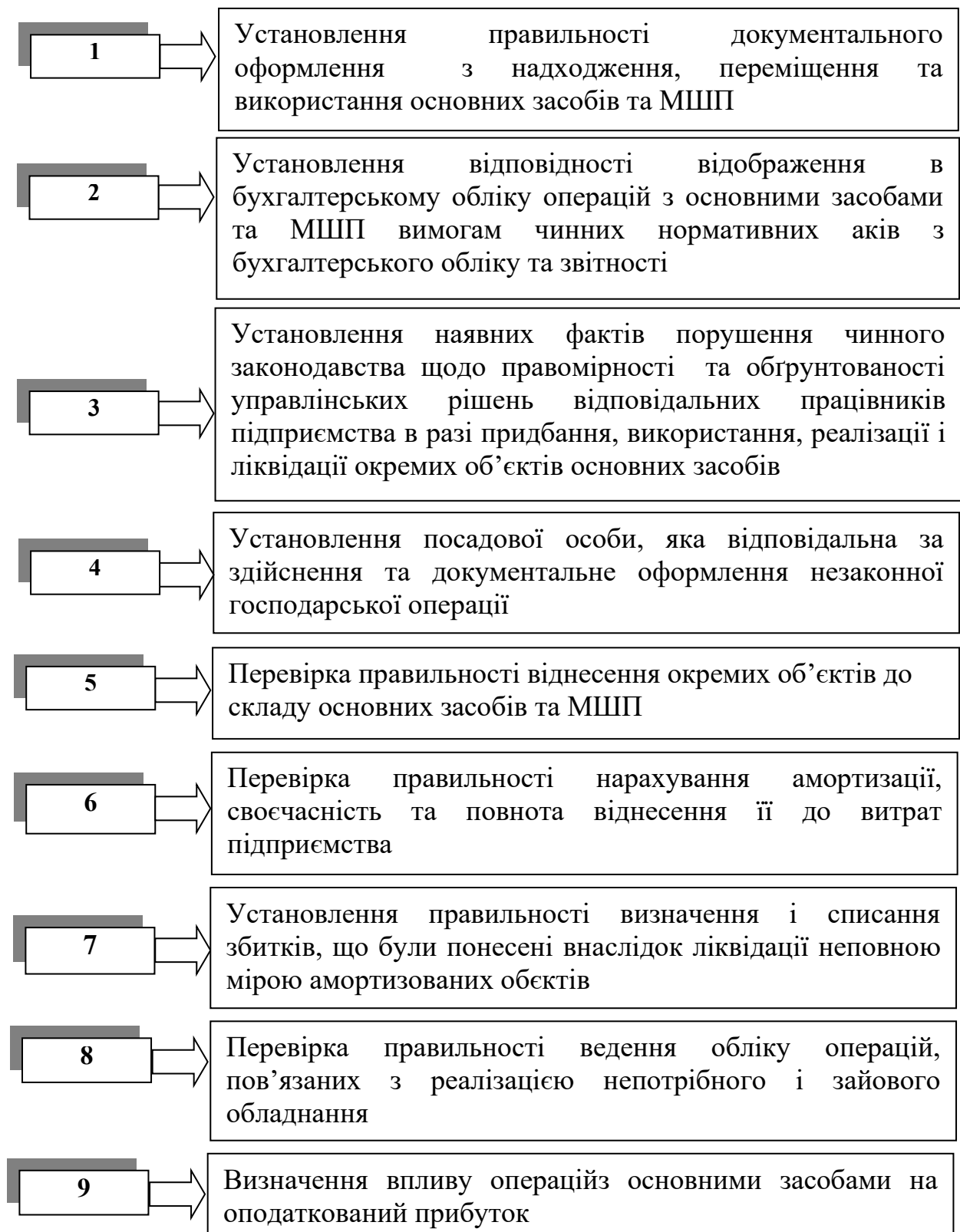


Рис. 7.13. Основні завдання, які розв'язує судово-бухгалтерська експертиза стану операцій із основними засобами та МШП

## Об'єктами експертного дослідження операцій з ОЗ та МШП

Об'єктами є будь-які господарські операції з основними засобами та МШП

реальність відображення в балансі

достовірність оцінки

надходження, вибуття та достовірність відображення їх в обліку

правильність нарахування та відображення в обліку амортизації та зносу

дооцінка, уцінка, правильність відображення її в обліку та фінансовій звітності

стан збереження основних засобів та МШП

Рис. 7.14 Об'єкти експертного дослідження операцій з ОЗ та МШП

## Фактографічна інформація

- Акт приймання-передачі основних засобів ОЗ-1;
- Акт-приймання здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів ОЗ-2;
- Акт на списання основних засобів ОЗ-3;
- Акт на списання автотранспортних засобів ОЗ-4;
- Інвентарна картка обліку основних засобів ОЗ-6;
- Опис інвентарних карток з обліку основних засобів ОЗ-7;
- Розрахунок амортизації основних засобів ОЗ-15 та ОЗ-16;
- Інвентаризаційні описи;
- Облікові реєстри синтетичного обліку основних засобів та МШП;
- Рахунки Головної книги, які призначені для обліку основних засобів та МШП, їх зносу ;
- Бухгалтерський баланс звітного періоду;
- Фінансова звітність;
- Контракти, договори про оренду, страхові поліси;
- Комп'ютерна інформація;
- Наказ про облікову політику в частині основних засобів та МШП

Рис. 7.15 Фактографічна інформація для дослідження ОЗ та МШП

## Методика експертного дослідження операцій з матеріальними запасами

об'єктами експертного дослідження операцій з матеріальними запасами є господарські операції з запасами, реальність їх відображення у балансі, достовірність оцінки, первинні документи, що характеризують надходження і вибуття запасів і їх відображення в обліку, дооцінка і уцінка запасів, стан збереження матеріальних запасів, матеріали інвентаризації та інші документи.

джерелами інформації експертного дослідження операцій з матеріальними запасами є нормативно-довідкова та фактографічна інформація.

### Фактографічна інформація

- договори на поставку матеріальних запасів;
- договори про матеріальну відповідальність;
- первинні документи з надходження матеріальних запасів: товарно-транспортні накладні, акти на оприбуткування матеріальних запасів;
- документи, що стосуються витрат матеріальних запасів: акти на списання хімічних добрив, акти на списання будівельних матеріалів, акти на списання сировини та матеріалів;
- накладна;
- прибутковий ордер;
- специфікація;
- інвентаризаційні описи;
- товарний чек;
- вантажно-митна декларація;
- товарний звіт;
- журнал обліку витрат;
- відомість аналітичного обліку запасів;
- комп'ютерна інформація;
- наказ про облікову політику в частині матеріальних запасів;
- рахунки Головної книги, які призначені для обліку матеріальних запасів (20 «Виробничі запаси», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 28 «Товари»)

Рис. 7.16 Фактографічна інформація для дослідження матеріальних запасів

**Важливо!!!**

- ✓ Основним джерелом інформації, наданої експерту є матеріали проведених інвентаризацій.

При дослідженні даних інвентаризації експерт з'ясовує:

- детальні характеристики її проведення;
- присутність під час перевірки матеріально-відповідальної особи, а також фахівця, який достатньо знає особливості обліку і зберігання запасів, перебуваючи у складі інвентаризаційної комісії
  - питання, які характеризують наявність залишків і нестач матеріальних цінностей;
  - правильність розрахування збитку, пов'язаного із нестачами матеріальних запасів тощо.

#### **ПРИЧИНИ ВИНИКНЕННЯ НЕДОСТАЧ ЗАПАСІВ**

- порушення правил прийому по кількості та якості та передачі запасів у виробництво;
- неналежна організація збереження запасів;
- неправильне зберігання матеріальних запасів на складах підприємства;
- відсутність умов для збереження матеріальних запасів;
- відсутність сигналізації на складах;
- недотримання норм витрачання матеріальних запасів;
- помилки при калькулюванні собівартості робіт, продукції та послуг;
- наявність лишків чи недостачі матеріальних запасів за попередні періоди;
- наявність великої кількості фактів списання матеріальних запасів;
- недосконала організація пропускового режиму на підприємстві;
- не проведення контрольних заходів за роботою матеріально-відповідальних осіб;
- відсутність договорів про повну матеріальну відповідальність з відповідальними особами.

**Рис. 7.17. Причини виникнення недостач запасів**

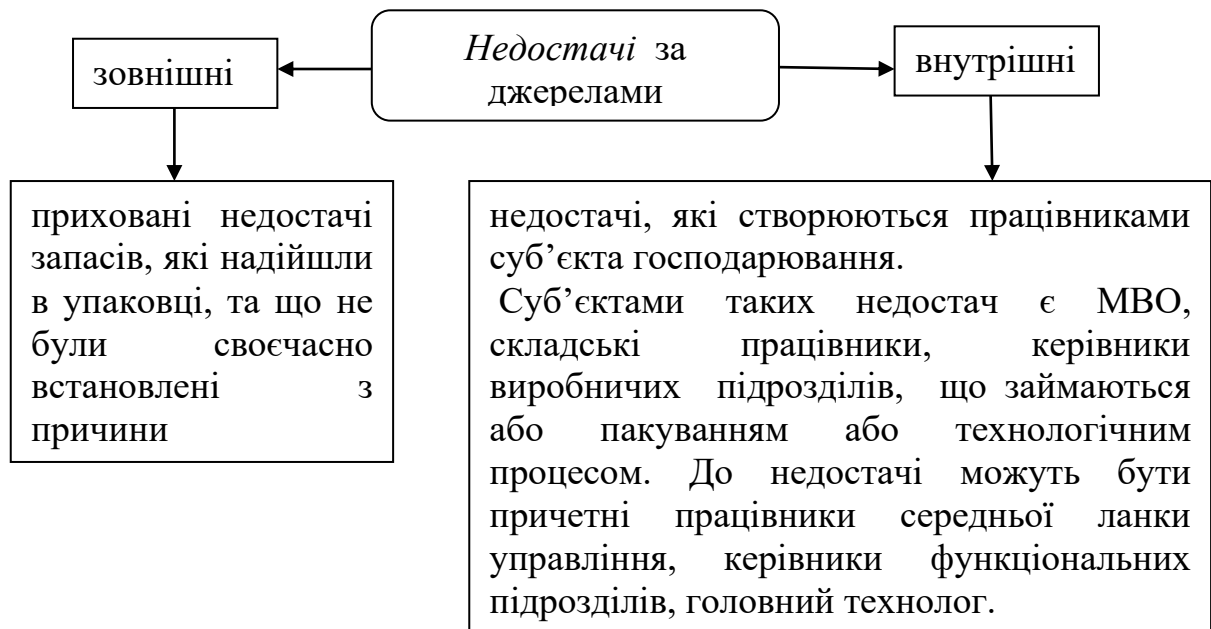


Рис. 7.18. Види недостачі запасів за джерелами утворення

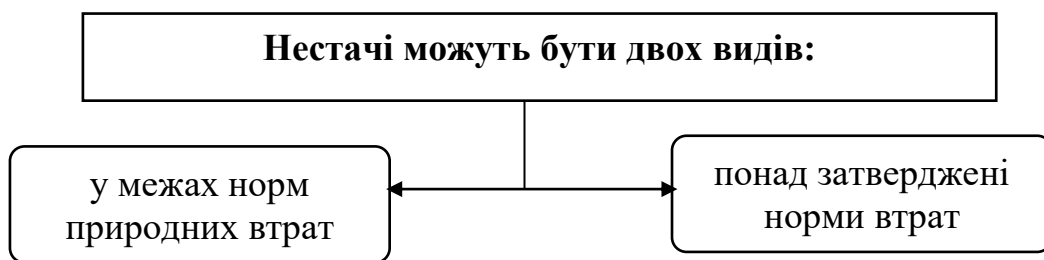
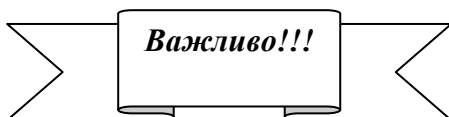


Рис. 7.19. Види недостачі запасів



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

Від природних втрат необхідно відрізнити псування товарів (бій пляшок, бомбаж консервів тощо).

На псування товарів матеріально відповідальні особи мають складати спеціальні акти.

Дт 20 «Виробничі запаси»;

Дт 28 «Товари»;

Кт 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

**Процес проведення експертного дослідження запасів включає наступні етапи:**

**1. Підготовчий етап:**

- призначення фахівця, тобто експерта-бухгалтера;
- складання завдання на проведення експертного дослідження керівником експертної установи;
- вивчення експертом змісту завдання та постанови правоохоронних органів;
- підбір нормативно-правових актів з питань, що досліджуються.

**2. Організаційно-методичний етап включає:**

- вивчення змісту і повноти матеріалів справи, які подані на експертизу;
- опрацювання методики проведення експертного дослідження;
- складання календарного плану-графіка проведення економічної експертизи.

**3. Дослідний етап** передбачає виконання експертом певних процедур, які передбачені методикою дослідження, у тому числі з використанням ЕОМ, для одержання потрібної інформації щодо питань, поставлених економічної експертизою.

**4. Етап узагальнення, оцінки і реалізації результатів** судово-економічної експертизи включає:

- узагальнення результатів;
- групування та систематизація результатів дослідження;
- складання висновку експерта-бухгалтера;
- розробка пропозицій із профілактики виявлених недоліків;
- передача висновку експерта-бухгалтера органу, що призначив експертне дослідження;
- оцінка висновку слідчим або судом;
- допит експерта на попередньому слідстві чи суді

Рис. 7.20. Етапи проведення експертного дослідження запасів

**Важливо!!!**

Порядок обліку виробничих витрат, випуску та реалізації готової продукції залежить від галузевих особливостей, організації та технології виробництва.

### **Експертне дослідження операцій, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції**

**Об'єктами СБЕ** під час дослідження операцій з виробництва і реалізації продукції є:

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

До **джерел інформації** експертизи виробництва та реалізації товарів, продукції, робіт та послуг відносять:

- нормативні акти з виробництва та реалізації товарів, продукції, робіт і послуг;
- законодавчі акти про підприємства та підприємництво;
- нормативно-методична документація із бухгалтерського обліку та звітності;
- реєстри аналітичного та синтетичного обліку;
- первинні документи із обліку виробництва і реалізації товарів; продукції, робіт і послуг;
- акти ревізій і перевірок;
- звітність підприємства;
- інформація правоохоронних органів щодо розслідуваної справи.



**Завданням СБЕ** в дослідженні операцій з виробництва і реалізації продукції є:

- ✓ активний вплив на процеси промислового виробництва з метою сприяння випуску високоякісної і конкурентоспроможної продукції,
- ✓ досягнення раціонального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів,
- ✓ запобігання втрат, браку,
- ✓ попередження правопорушень, що призводять до збитків на підприємствах.

У процесі бухгалтерської експертизи досліджуються витрати на виробництво і реалізацію продукції, визначається, як відображаються в бухгалтерському обліку витрати підприємства за теперішньою діяльністю (рахунки: 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 91 «Загальновиробничі витрати» тощо); втрат від браку (рахунок 24 «Брак у виробництві»); реалізація продукції, робіт, і послуг (рахунки: 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» 31 і «Розрахунки в банках», 70 «Доходи від реалізації» тощо).

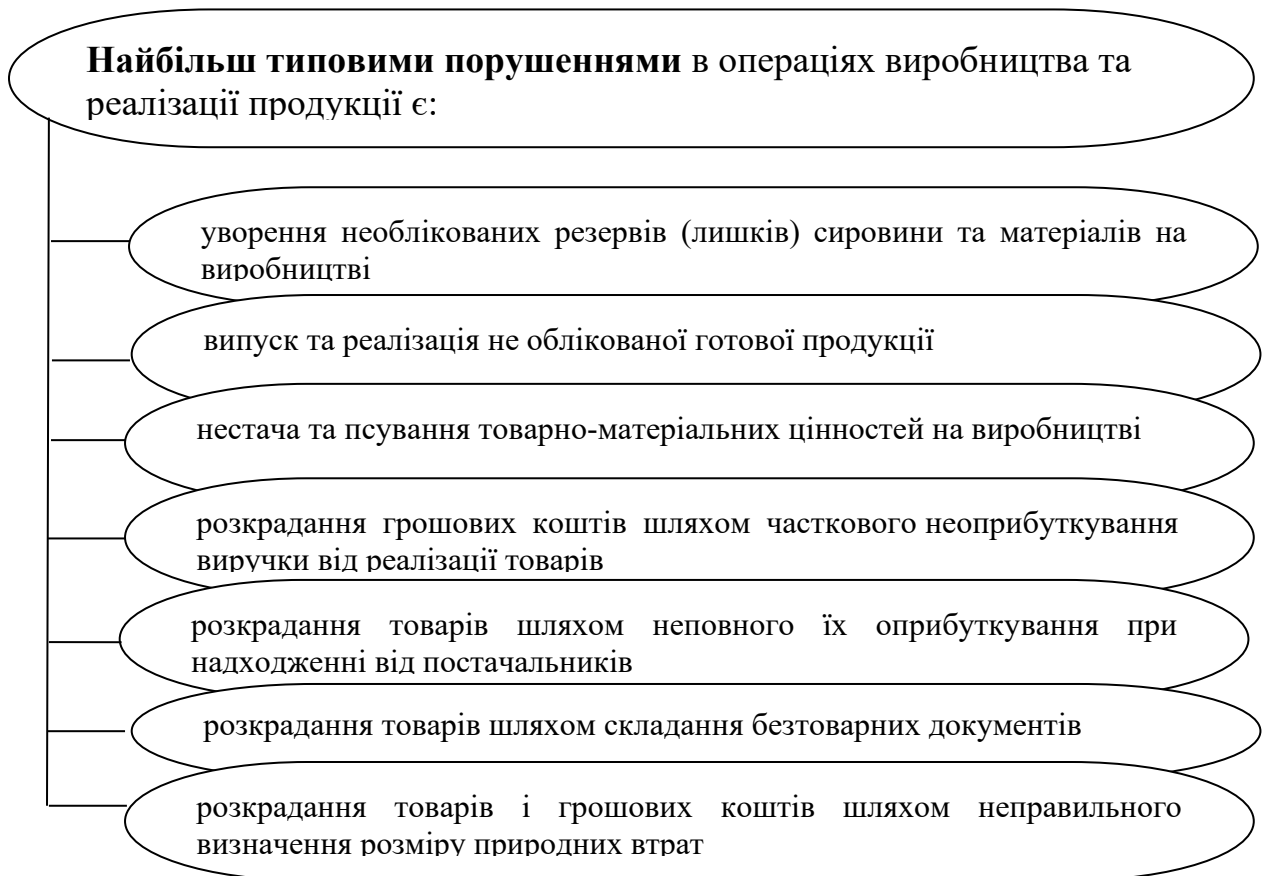
**Важливо!!!**

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

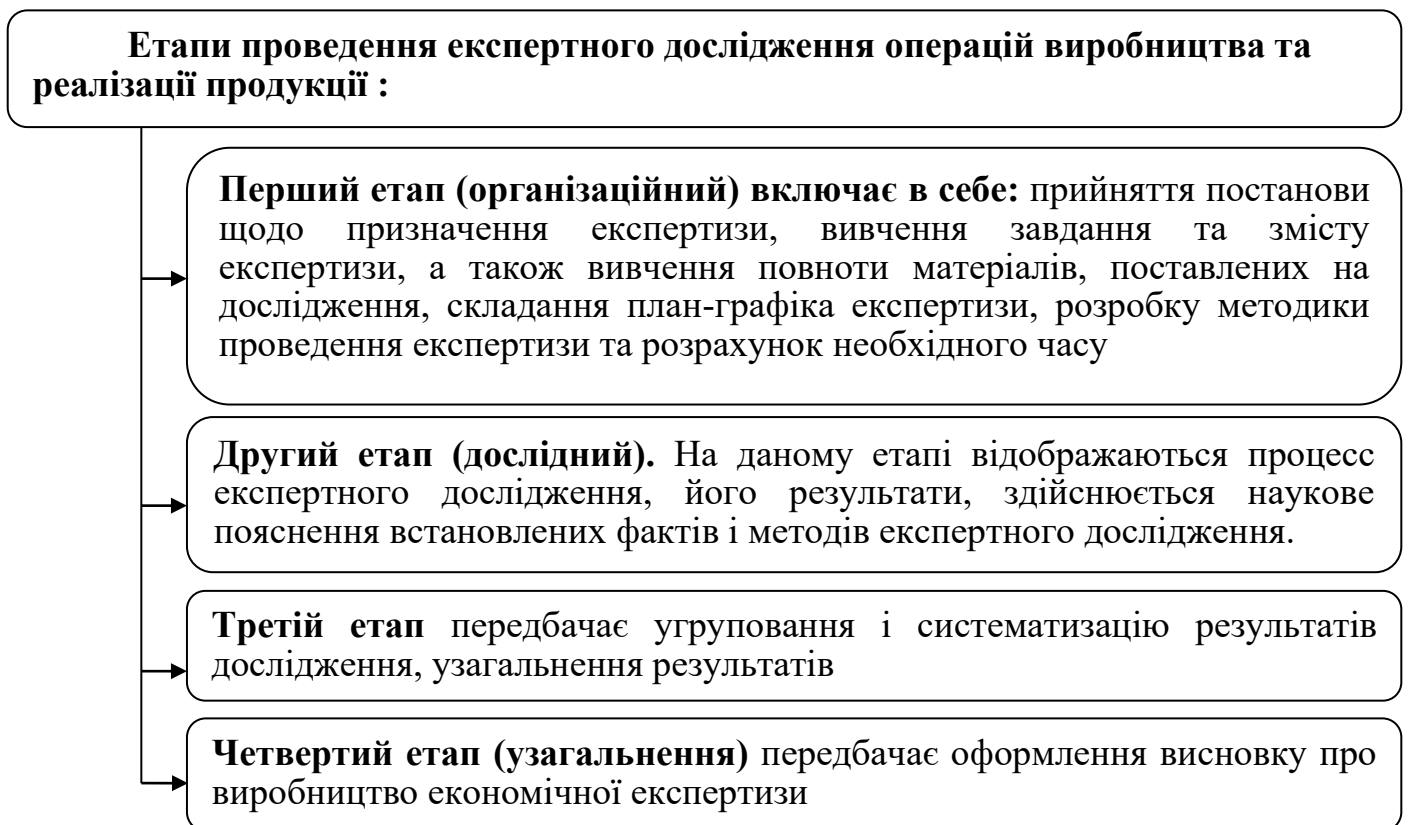
**Експерт-бухгалтер повинен також перевірити правильність відображення в обліку:**

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

Рис. 7.21. Основні завдання експертного дослідження операцій, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції



**Рис. 7.22. Найбільш типові порушення в операціях виробництва та реалізації продукції**



**Рис. 7.23. Основні етапи експертного дослідження по операціях виробництва та реалізації продукції**

**Важливо!!!**

Завданням судово-бухгалтерської експертизи з питань праці і заробітної плати є дослідження законності операцій з нарахування і виплати заробітної плати, обчислення різних видів податку на фізичних осіб (встановлюються порушення трудового законодавства, розмір збитку від правопорушень, раціональність використання трудових ресурсів та системи оплати праці).

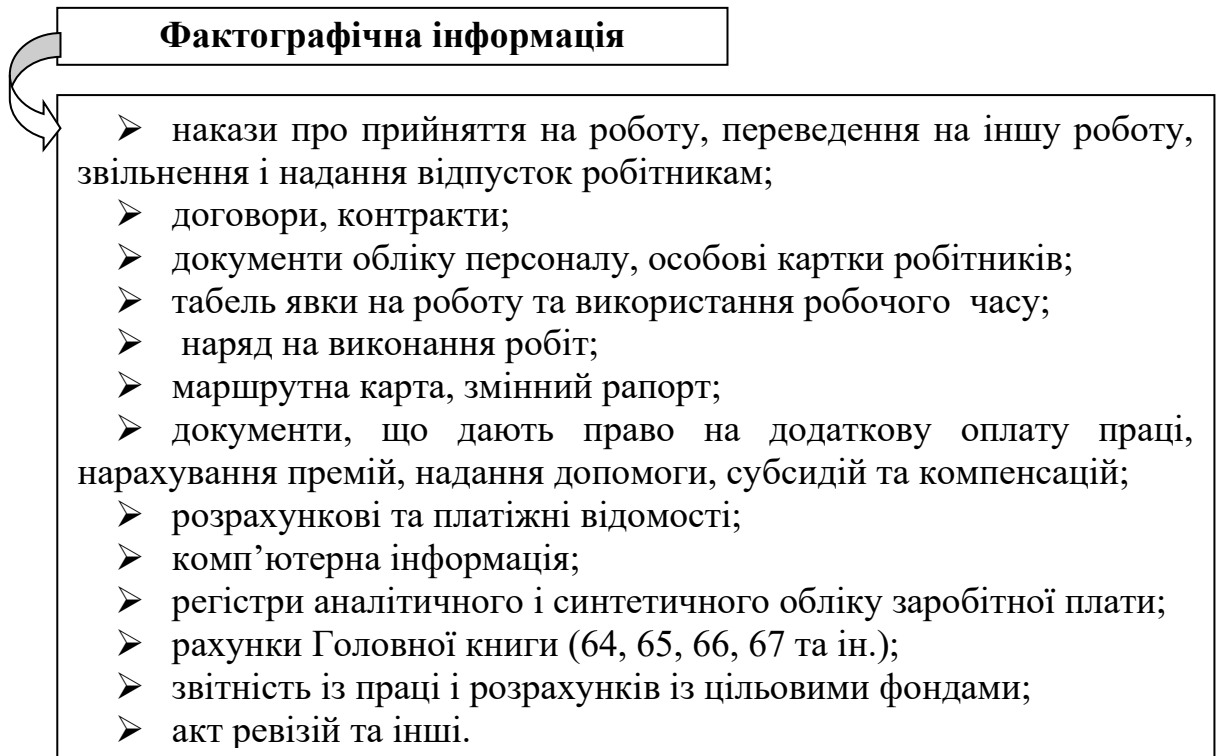
### **Методика експертного дослідження операцій з нарахування та виплати заробітної плати**

**Основними завданнями**, які вирішуються у процесі судово-бухгалтерської експертизи операцій, пов'язаних з розрахунками з оплати праці, є дослідження, які спрямовані за такими напрямками:

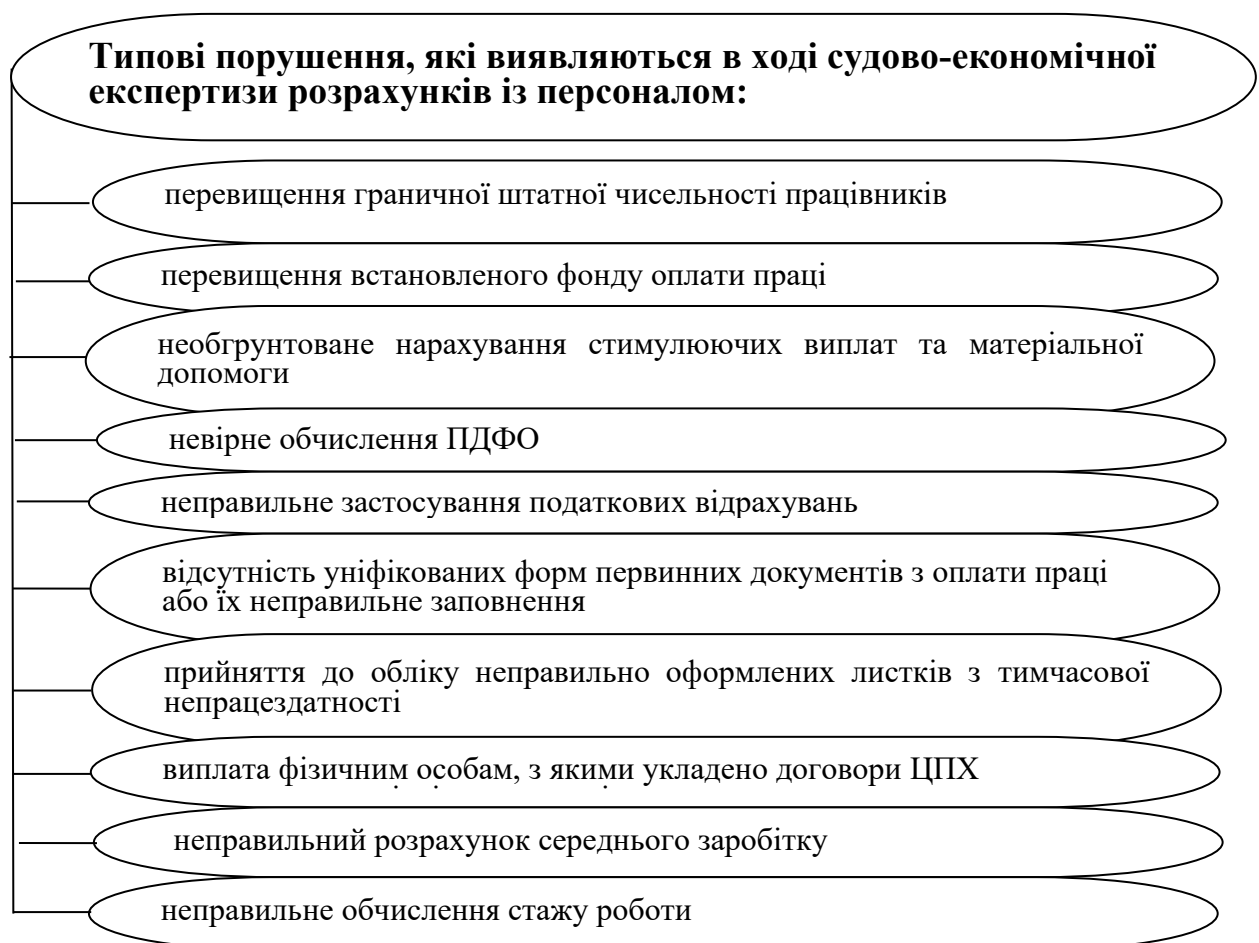
- правильність встановлення тарифних ставок та окладів робітникам підприємств, установ та організацій;
- стан розрахунків з оплати праці;
- правильність визначення заробітку робітників, які перебувають на почасовій оплаті праці; законність та правильність нарахування виплат та утримань із заробітної плати;
- достовірність розрахункових та платіжних відомостей із заробітної плати;
- причини, що сприяли вчиненню корисливих зловживань.

**До об'єктів** судово-бухгалтерської експертизи під час дослідження операцій з розрахунків з персоналом відносяться:

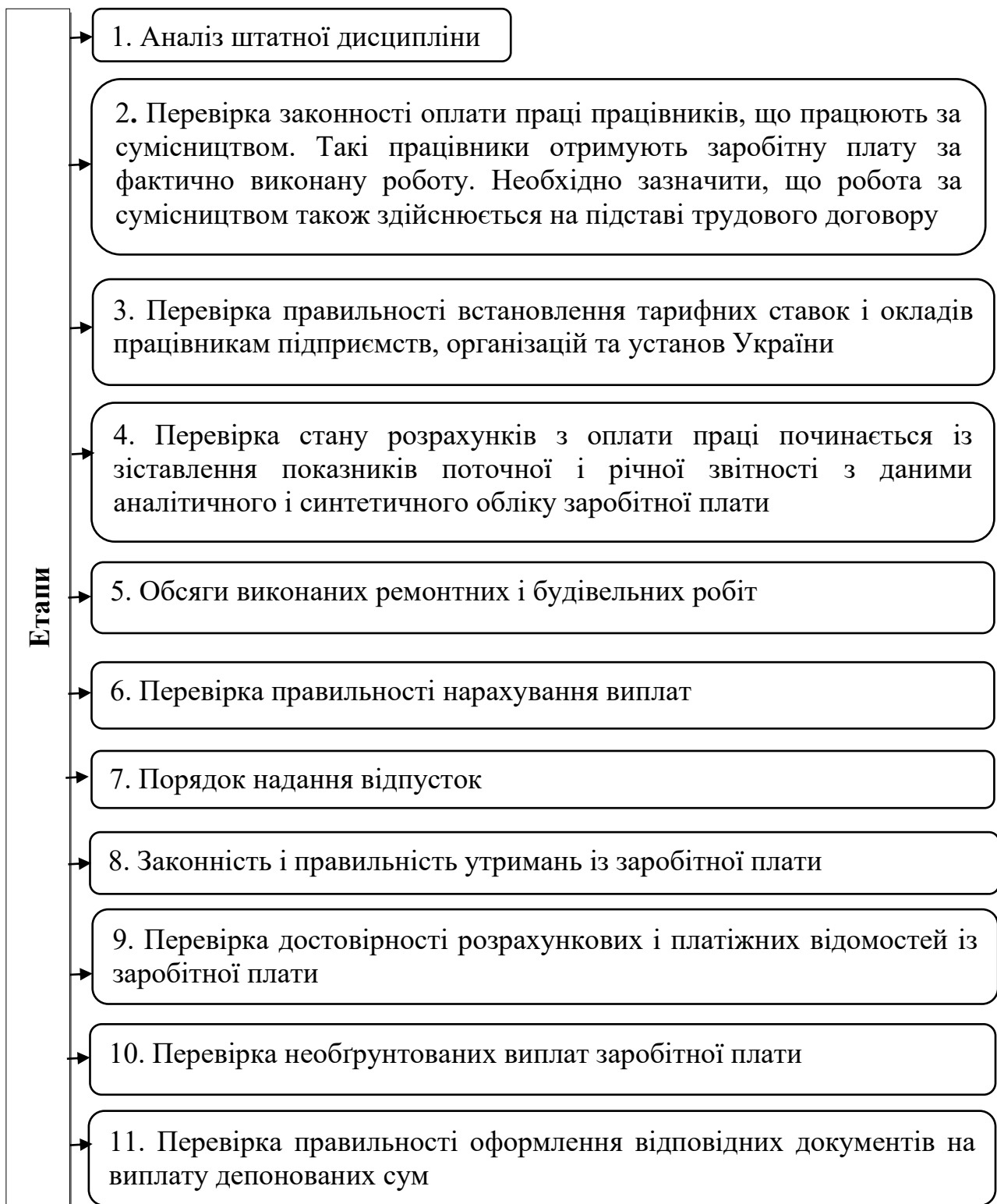
- трудові ресурси та їх використання;
- система оплати праці та преміювання, їх застосування;
- стан трудової дисципліни і дотримання трудового законодавства;
- витрати на оплату праці;
- розрахунки з оплати праці;
- адміністративні витрати;
- розрахунки зі страхування;
- розрахунки з податків і платежів;
- розрахунки з різними дебіторами;
- розрахунки з іншими кредиторами;
- первинна документація з обліку розрахунків з персоналом;
- дані бухгалтерського обліку і звітності;
- нанесені збитки в результаті правопорушень у оплаті праці, виявлені ревізією, їх обґрунтованість і відповідальні особи тощо;
- реєстри аналітичного та синтетичного обліку заробітної плати тощо.



**Рис. 7.24. Фактографічна інформація експертного дослідження операцій з нарахування та виплати заробітної плати**



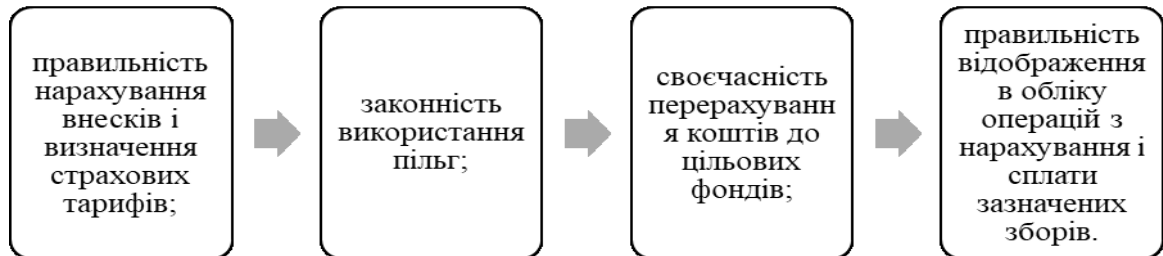
**Рис. 7.25. Типові порушення, які виявляються в ході судово-економічної експертизи розрахунків із персоналом**



**Рис.7.26. Етапи експертного дослідження операцій, пов'язаних з розрахунками з оплати праці**



Здійснюючи перевірку утримань, експерт зобов'язаний дослідити:



Найпоширенішими способами необґрунтованих виплат є:

- повторна виплата заробітної плати тим самим особам за той самий платіжний період;
- неправильний підрахунок у платіжних відомостях підсумкових сум, що належать до видачі та утримання із заробітної плати;
- видача позапланових авансів без подальшого утримання їх;
- виплата депонованих сум не тим особам, яким вони призначені.

Для виявлення та документування необґрунтованих виплат (розкрадання грошових коштів) необхідно проаналізувати такі документи:

- Розрахунково-платіжну відомість;
- Депонентську відомість;
- Видатковий касовий ордер та журнал реєстрації ВКО та ПКО;
- Особовий рахунок працівника;
- Касову книгу та касовий звіт;
- Накази про прийняття та звільнення на роботу;
- Інші документи

**Важливо!!!**

Важливою особливістю перевірки **операцій із цінними паперами** є необхідність комплексного розгляду питань, пов'язаних з їхнім обігом, що є складним предметом судово-бухгалтерської експертизи.

види цінних паперів: акції, облігації внутрішніх державних і місцевих позик, облігації підприємств, державні казначейські білети, ощадні сертифікати, векселі та т. ін.

### **Методика експертного дослідження операцій із цінними паперами**

**Завданнями** судово-бухгалтерської експертизи також є перевірка:

- ✓ створення умов для ефективної мобілізації та розміщення учасниками ринку цінних паперів фінансових ресурсів з урахуванням інтересів суспільства;
- ✓ забезпечення рівних можливостей для доступу емітентів, інвесторів і посередників на ринок цінних паперів;
- ✓ гарантування прав власності на цінні папери;
- ✓ захист прав учасників фондового ринку;
- ✓ реалізація єдиної державної політики у сфері випуску та обігу ЦП;
- ✓ додержання учасниками ринку ЦП вимог нормативних актів;
- ✓ запобігання монополізації та створення умов розвитку добросовісної конкуренції на ринку цінних паперів;
- ✓ контроль за прозорістю та відкритістю ринку цінних паперів;
- ✓ визначення обсягів операцій, які підпадають під визначення торгівлі цінними паперами;
- ✓ вивчення повноти і правдивості відображення доходів і витрат від торгівлі цінними паперами;
- ✓ перевірка своєчасності відображення в податковому обліку валових доходів і валових витрат від торгівлі ЦП та ін.

**Об'єктами** судово-бухгалтерської експертизи в дослідженні операцій із цінними паперами є:

- ✓ господарські операції з цінними паперами;
- ✓ первинна документація з обліку операцій із цінними паперами;
- ✓ торгівля цінними паперами;
- ✓ депозитарна діяльність;
- ✓ розрахунково-клірингова діяльність;
- ✓ діяльність з управління цінними паперами;
- ✓ діяльність з ведення реєстру власників іменних цінних паперів;
- ✓ діяльність з організації торгівлі на ринку цінних паперів;
- ✓ дані бухгалтерського обліку і звітності

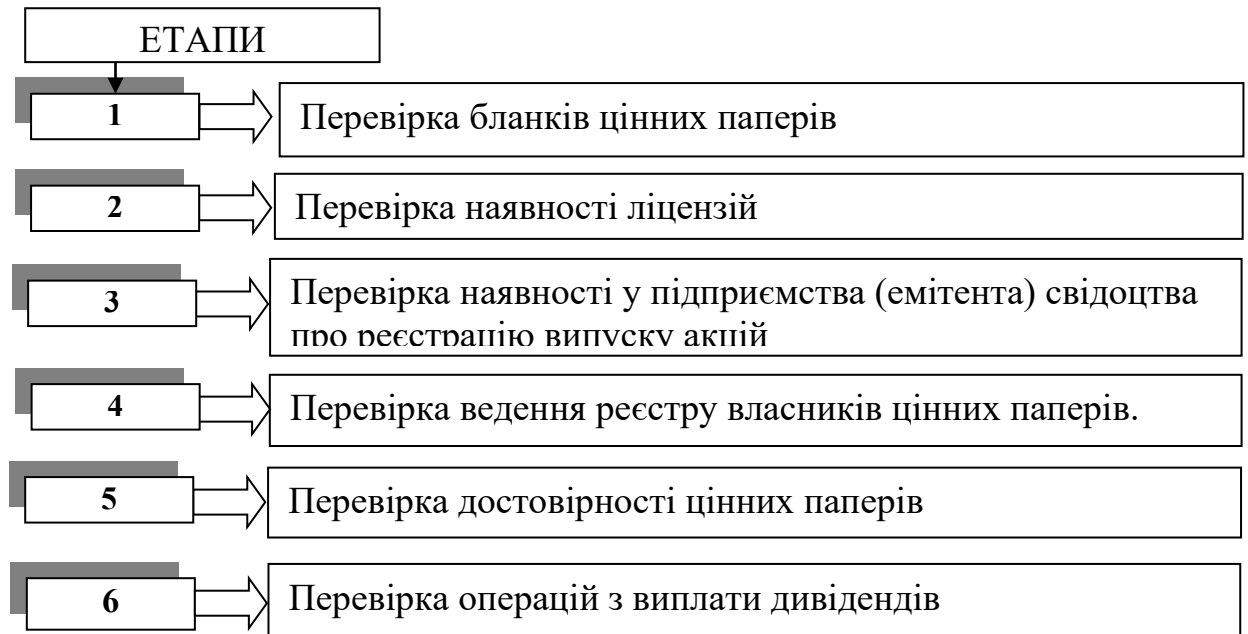


Рис. 7.27. Основні етапи проведення судово-бухгалтерської експертизи стану операцій із цінними паперами

**Важливо!!!**

Основним з етапів судово-бухгалтерської експертизи операцій із цінними паперами є перевірка бланків цінних паперів

**Акція має містити такі реквізити:**

найменування цінного папера;

найменування емітента і його місцезнаходження;

код випуску цінного папера;

серія і номер сертифіката;

серія і номер акції;

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.



## 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.

Рис. 7.28. Фактографічна інформація щодо експертного дослідження операцій із цінними паперами

### **Важливо!!!**

Судово-бухгалтерська експертиза **фінансових результатів** діяльності підприємства є одним з найтриваліших процесів. Вона потребує перевірки не лише окремих сторін діяльності підприємства, а всієї сукупності операцій, оскільки вони формують фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання

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

**Дані про фінансовий результат** підприємства 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

## Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи фінансових результатів діяльності підприємства

**Основні завдання, які виконують експерти в процесі судово-бухгалтерської експертизи операцій, пов'язаних з формуванням доходів та фінансових результатів:**

- ✓ перевірка правильності визначення та відображення в обліку доходів за видами діяльності, тобто це доходи від звичайної діяльності: операційної, фінансової, інвестиційної діяльності та доходи від надзвичайної діяльності.
- ✓ перевірка правильності визначення та відображення в обліку доходів заджерелами надходження: доходи від реалізації продукції, товарів, основних засобів, інших активів; доходи від реалізації послуг; нереалізовані доходи тощо.
- ✓ перевірка правильності визначення та відображення в обліку доходів за періодом надходження та за періодом визнання;
- ✓ встановлення причин, які сприяють корисливим зловживанням.

**Об'єктами експертного дослідження фінансових результатів діяльності підприємства є:**

- ✓ повнота відображення в системі обліку та фінансовій звітності;
- ✓ визнання та правова регламентація: легітимний – нелегітимний;
- ✓ склад за видами діяльності;
- ✓ склад за сегментами;
- ✓ додержання нормативно-правового забезпечення методології відображення фінансового результату в системі обліку та звітності.

**Основними джерелами, які має дослідити бухгалтер-експерт, є:**

- ✓ наказ про облікову політику підприємства;
- ✓ законодавчі акти і нормативно-методичні документи;
- ✓ розрахунок собівартості продукції;
- ✓ нормативні документи з виробництва та реалізації продукції;
- ✓ розрахункові документи (рахунки, які виставлені покупцям на оплату відвантаженої продукції);
- ✓ договори, якими оформлено операції з реалізації продукції (робіт, послуг) та ін. вибуття активів (договори купівлі-продажу);
- ✓ податкові накладні (для визначення обсягів зобов'язань з ПДВ);
- ✓ реєстри аналітичного та синтетичного обліку;
- ✓ документи, що засвідчують факти здійснення інвестиційної та фінансової діяльності;
- ✓ первинні документи;
- ✓ розрахунок обґрунтованості понесених підприємством витрат від надзвичайних подій та отриманих у результаті цих подій доходів;
- ✓ фінансова звітність підприємства;
- ✓ матеріали попередніх перевірок;
- ✓ останній аудиторський звіт.

**Фінансовий результат** може бути значно спотворений у результаті:

➤ неправильного визначення собівартості реалізованої продукції, тобто віднесення до її складу витрат, що покриваються за рахунок фінансового результату діяльності, завищення норм витрат сировини та матеріалів, неправомірного завищення норм списання від природних втрат, завищення цін на сировину та матеріали, використаних у виробництві, неправильність списання понаднормативних витрат, неправильний розподіл загальновиробничих витрат та ін.;

➤ неповноти відображення отриманих підприємством доходів;

➤ помилок у розрахунку податку на прибуток;

➤ неточного відображення сплачених штрафів, пені, неустойки;

➤ неправомірного списання дебіторської заборгованості до завершення терміну позовної давності;

➤ завищення витрат на позареалізаційні операції (сплачені штрафи, фінансові витрати, втрати від інвестиційної діяльності, надзвичайних подій).

### Фактографічна інформація

- рахунки, виставлені покупцям та замовникам;
- накладні на відпуск готової продукції;
- первинні документи обліку;
- регістри аналітичного та синтетичного обліків;
- журнал обліку грошових коштів та документів № 1;
- комп'ютерна інформація;
- рахунки (субрахунки) Головної книги (701, 702, 703, 704, 71, 72, 73, 74, 75, 791, 792, 793, 794);
- баланс (форма № 1);
- звіт про фінансові результати (форма № 2);
- декларація про прибуток підприємства;
- акти ревізій та ін.

Рис. 7.29. **Фактографічна інформація щодо експертного дослідження операцій із формування фінансового результату**

**Важливо!!!**

**Несплата податків** кваліфікується як шкода, заподіяна державі, а тому ст. 212 Кримінального кодексу України (ККУ), передбачає:

➤ умисне ухиляння від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять у систему оподаткування, уведених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації незалежно від форми власності, або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах, — *карається штрафом від трьохсот до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років;*

➤ ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах, — *караються штрафом від п'ятисот до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або виправними роботами на строк до двох років, або позбавленням волі на строк до п'яти років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років;*

➤ діяння, передбачені частинами першою або другою цієї статті, вчинені особою, раніше засудженою за ухиляння від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у особливо великих розмірах — *караються позбавленням волі на строк від п'яти до десяти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна;*

➤ особа, яка вперше скоїла дане правопорушення, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо перед притягненням до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори, а також відшкодувала збиток державі.

У ККУ під **значним розміром грошових коштів** слід розуміти таку суму податків, зборів та інших обов'язкових платежів, яка в тисячу і більше разів перевищує встановлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян; **під великим розміром** — суми податків, зборів, які в три тисячі і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян; **під особливо великим розміром** — суми податків, зборів, які в п'ять тисяч і більше разів перевищують установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

## Тлумачення поняття «ухилення від сплати податків»

№ з/п	Джерело	Тлумачення поняття
1	Л.П. Сідельникова, Н.М. Костіна	Ухилення від сплати податків - нелегальний шлях зменшення податкових зобов'язань, заснований на свідомому використанні методів приховування доходів і майна від податкових органів і недостовірності бухгалтерської і податкової звітності
2	Фінанси: Оксфордський толковий словник	Ухилення трактується як приховування податкової бази і/або надання в податкові органи завідомо хибної інформації
3	Дж. Стігліц	Ухилення – незаконний відхід від сплати податків
4	Економічна енциклопедія	Ухилення слід розуміти як сукупність легальних і незаконних способів приховування доходів від оподаткування.
5	В. Вишневський, А. Веткін	Ухилення від сплати податків – це протиправні дії зі зменшення податкових зобов'язань, наслідками яких у разі їх виявлення може бути відповідальність за порушення податкового законодавства.
6	І.В. Александров	Дії платника податків, які дозволяють йому уникнути або тією чи іншою мірою зменшити його обов'язкові платежі до бюджету у вигляді податків, зборів та інших платежів.
7	ст. 212 КК України (редакція від 14.06.2018)	Умисне ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації незалежно від форми власності або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних, великих або особливо великих розмірах
10	І.А. Майбуров, А.М. Соколовська	Ухилення – це форма зменшення податкових та інших обов'язкових платежів, за якої платник податків навмисно чи ненавмисно ухиляється від сплати податків або скорочує розмір своїх податкових зобов'язань із порушенням норм чинного законодавства

**Уникнення від сплати податків** передбачає прагнення платника до їх зменшення без порушення чинного законодавства з використанням неузгодженості законодавства з різних галузей права або «вузьких місць» окремих законодавчих актів.

**Умисне ухилення від їх сплати** – це коли платник має намір взагалі не виконувати (повністю або частково) покладені на нього податкові зобов'язання. У підсумку в першому разі прагнення платника податків до зменшення податкових платежів – це його право, а в другому – злочин, за який він повинен нести відповідальність.

Таблиця 7.2.

**Рейтинг схем ухилення від сплати податків**

<i>Схеми</i>	<i>Обіг (млрд. грн. на рік)</i>	<i>Втрати доходів бюджету (млрд. грн. на рік)</i>
Офшорні схеми	260–320	50–65
Конвертаційні центри	40–50	12–15
«Скрутки»	50–60	10–12
«Сірий імпорт», контрабанда	80–230	25–70
Контрафакт		10
Виведення прибутку через псевдопідприємство фізичних осіб	15–16	до 2,5
ФОП замість найму	10	2,5–5
Заниження оборотів	18	1–1,5

**Основними завданнями**, що вирішуються в процесі судово-бухгалтерської експертизи правопорушень, пов'язаних з ухиляннями від сплати податків, є *установлення фактів порушення податкового законодавства, які призвели до заниження або ухилення від сплати податків; підтвердження розміру матеріального збитку; установлення обставин, які сприяли ухиленню від сплати податків; підтвердження клопотання посадових осіб, діяльність яких було піддано розслідуванню; установлення осіб, які несуть відповідальність за повноту і правильність нарахування податків до бюджету та які допустили правопорушення*

## Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи правопорушень, пов'язаних з ухиляннями від сплати податків

Основними завданнями, що вирішуються в процесі судово-бухгалтерської експертизи, є:

- ✓ установлення фактів порушення податкового законодавства, які призвели до заниження або ухилення від сплати податків у цілому, зборів та інших платежів у бюджет;
- ✓ підтвердження розміру матеріального збитку, встановленого матеріалами документальної перевірки;
- ✓ установлення обставин, які сприяли ухиленню від сплати податків;
- ✓ підтвердження клопотання посадових осіб, діяльність яких було піддано розслідуванню з питань повноти і правильності нарахування та сплати податків до бюджету;
- ✓ установлення осіб, які несуть відповідальність за повноту і правильність нарахування і сплати податків до бюджету та які допустили вказані правопорушення.

Матеріали або джерела інформації, що направляються для дослідження експерту бухгалтеру, поділяються на основні та додаткові.

### **Основні джерела інформації:**

- ✓ оригінал акту про перевірку фінансово-господарської діяльності підприємства, організації чи установи державною податковою адміністрацією з усіма додатками;
- ✓ письмові пояснення керівника, головного бухгалтера та інших посадових осіб щодо висновків перевірки;
- ✓ вилучені оригінали документів, облікових реєстрів, форми фінансової та податкової звітності, що підтверджують факти порушень за сплати податків;
- ✓ дані про майно підприємства, наявність і рух грошових коштів на рахунках у банку;
- ✓ інші матеріали справи (договори, аудиторські висновки, акти ревізій, висновки інших судових експертиз тощо).

Додатковими джерелами інформації є свідчення працівників податкової адміністрації, які безпосередньо здійснювали контроль за виконанням податкового законодавства суб'єктами підприємницької діяльності.

Крім того, як джерело інформації експерт-бухгалтер може використовувати зафіксовані в протоколах свідчення певних категорій працівників підприємств і організацій, де були здійснені правопорушення. До таких категорій належать працівники бухгалтерій, складів, секретарі, водії, охорона та ін. З їхніх свідчень можна отримати дані про порядок ведення на підприємстві бухгалтерського обліку, умови здійснення окремих господарських операцій, місця зберігання матеріальних цінностей, грошових коштів, бухгалтерських та інших документів, що підтверджують факти правопорушень.

**Характерною особливістю правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, є те,** що вони всі віддзеркалюються в первинних документах, облікових регістрах і звітних формах, які нерідко складені з порушенням вимог щодо організації і ведення фінансового, управлінського, податкового обліків та звітності. Дані цих документів є підґрунтям для висновку бухгалтера-експерта у даній справі.

Якщо експерт-бухгалтер виявив, що ухилення від сплати податків відбулося через унесення у відповідні документи поправок, змін чи доповнень, а також способи виправлень підчисткою і підробкою підписів, унесенням нового тексту в заповнений документ, то він має право направити слідчому клопотання про призначення техніко-криміналістичної експертизи документів.



## ТЕМА 8. УЗАГАЛЬНЕННЯ, ОФОРМЛЕННЯ І РЕАЛІЗАЦІЯ РЕЗУЛЬТАТІВ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

8.1. Особливості складання висновку судово-бухгалтерської експертизи.

8.2. Основні вимоги до висновку бухгалтера-експерта.

8.3. Оцінка висновку за наслідками експертизи слідчим і судовими органами.

8.4. Виявлення та усунення обставин, що сприяли вченню правопорушень.

**Важливо!!!**

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. Висновок експерта є самостійним джерелом доказів, тому 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 експерт містить наступні структурні елементи:**

Вступна частина

1

Досліджувальна частина

2

Заключна частина (висновки дослідження)

3

В  
С  
Т  
У  
П  
Н  
А

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

Д  
О  
С  
Л  
І  
Д  
Ж  
У  
В  
А  
Л  
Ь  
Н  
А

Відображається увесь процес експертного дослідження в тій послідовності, в якій подано запитання. При цьому формулювання питання не повторюються, а дається посилання на їхній порядковий номер. Кожному питанню, яке вирішує експерт, має відповідати певний розділ досліджуваної частини. Викладення процесу дослідження є дуже важливою частиною висновку експерта, оскільки з проведених досліджень мають впливати висновки, а висновки повинні бути мотивовані дослідженням. У досліджувальній частині висновку експертизи описується процес дослідження та його результати, а також дається обґрунтування висновку експерта. Ця частина має містити: відомості про стан об'єктів дослідження, застосовані методи дослідження, умови проведення; посилання на додатки та необхідні роз'яснення до них; експертну оцінку результатів дослідження. 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. В дослідницькій частині висновку повторної експертизи вказуються причини розбіжностей з результатами попередніх експертиз, якщо такі розбіжності мали місце.

З  
А  
К  
Л  
Ю  
Ч  
Н  
А

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.

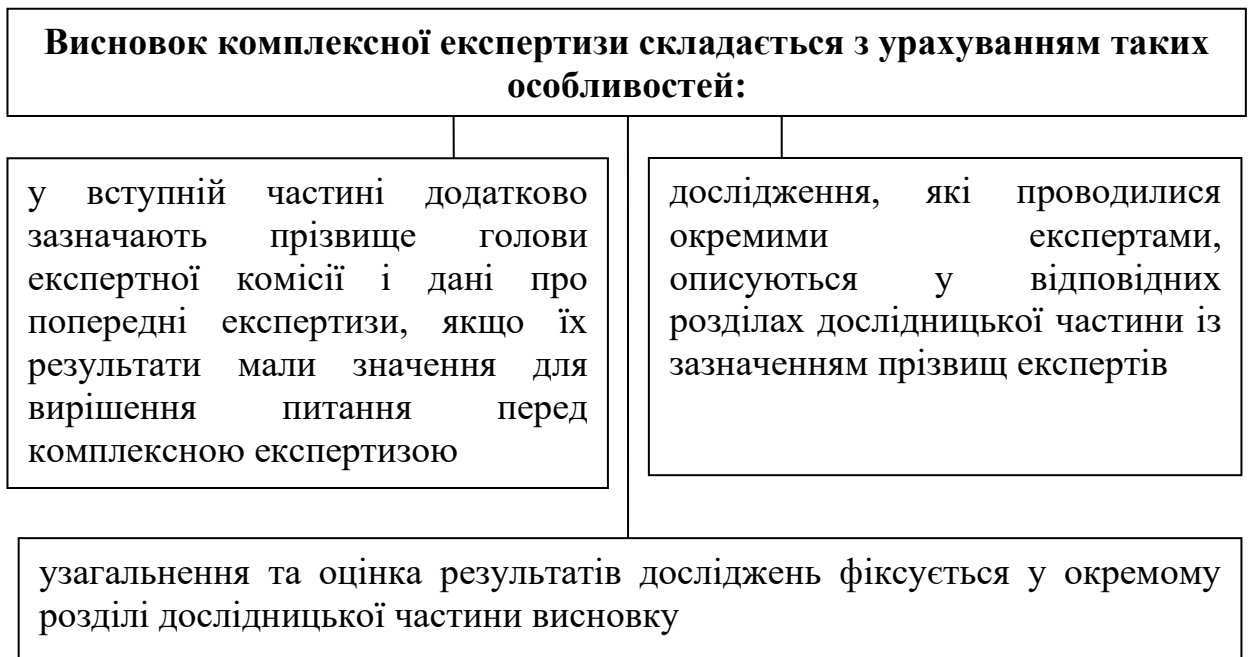


Рис. 8.1. Особливості висновку комплексної експертизи

**Важливо!!!**

**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. Висновки експерта-бухгалтера повинні бути чіткими, короткими, які не припускають різних понять, вони повинні бути послідовними і логічно виступати із аналізу досліджуваних матеріалів.

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.

У висновку експерта-бухгалтера не повинно бути термінів, таких як "зловживання службовим положенням", "халатність", "вкрад (вкрали)", "привласнення", "розтрата", "винний", "хабарництво", "шахрайство" тощо. Експерт-бухгалтер повинен висловлюватися наступними термінами - "нестача", "надлишки", "відповідальність" тощо.

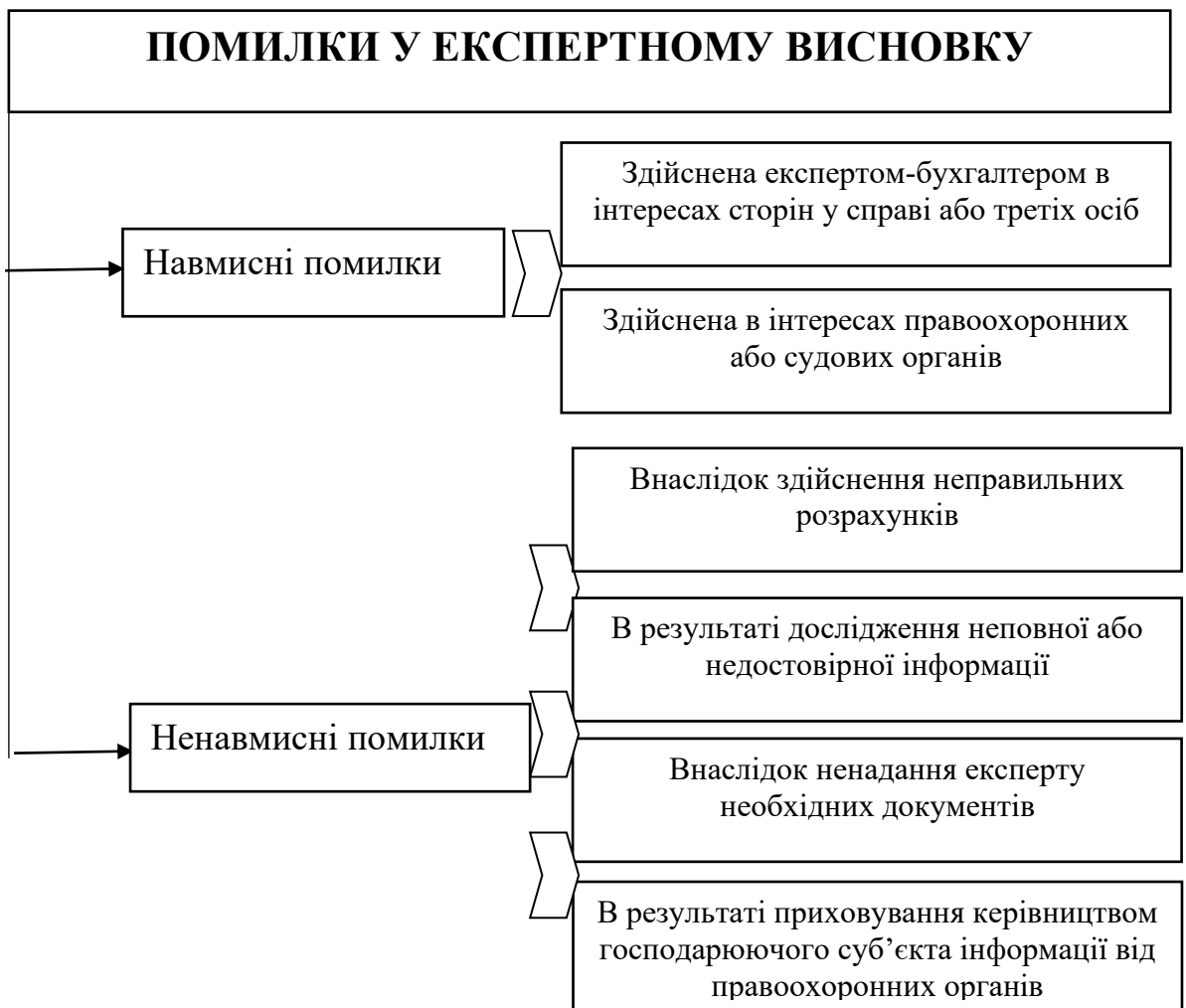


Рис. 8.2. Класифікація помилок у експертному висновку



Рис. 8.3. Оцінка результатів судово-бухгалтерської експертизи

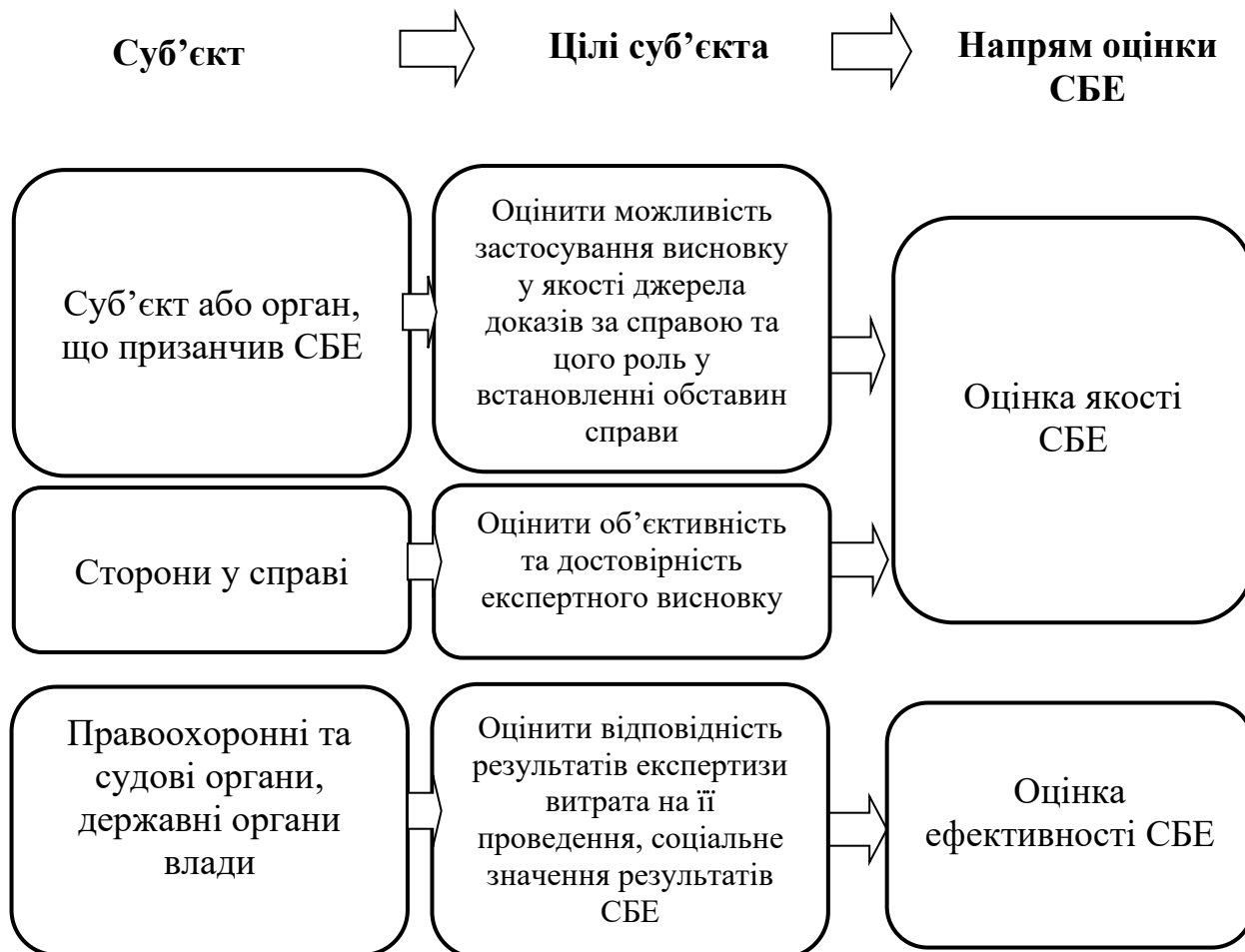
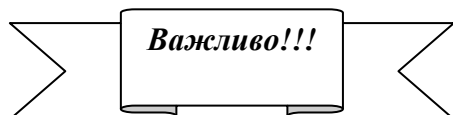


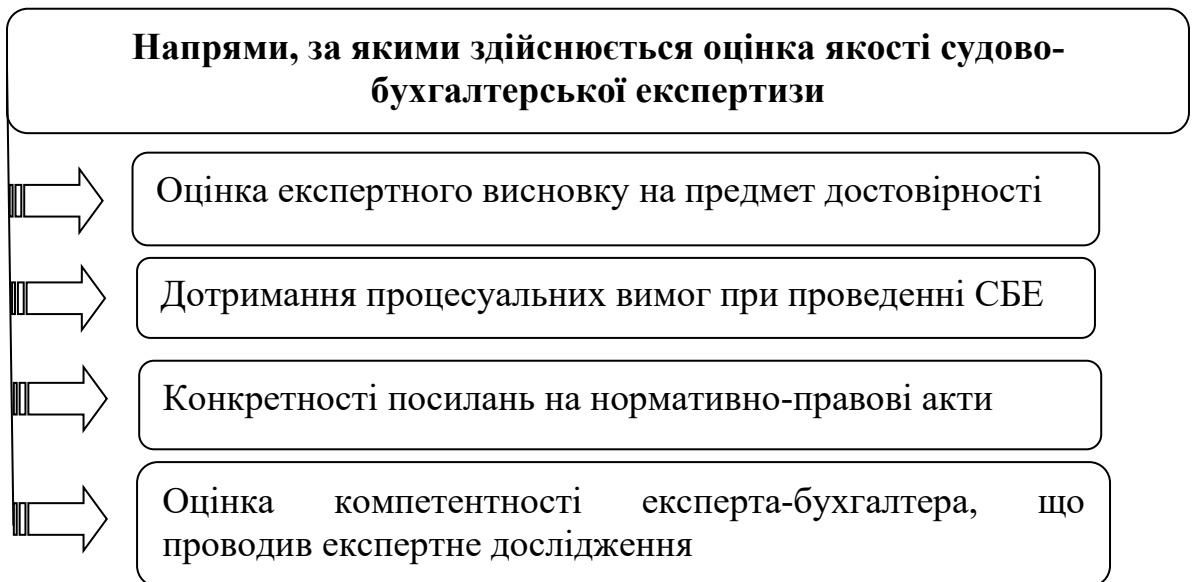
Рис. 8.4. Взаємозв'язок цілей суб'єкта, що проводить оцінку, з напрямками оцінки СБЕ



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



**Рис. 8.5. Напрями, за якими здійснюється оцінка якості судово-бухгалтерської експертизи**

**Важливо!!!**

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.



## ЛІТЕРАТУРА

### Нормативно-законодавчі джерела

1. Бюджетний кодекс України : закон України від 08.07.2010 № 2456 - VI (із змінами). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
2. Господарський кодекс України : закон України від 16.01.2003 №436-IV (із змінами). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
3. Конституція України \Урядовий кур'єр-1996-N 129-130 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
4. Кримінально-процесуальний кодекс України (зі змінами та доповненнями) від 13.04.2012 № 4651-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
5. Кодекс України про адміністративні правопорушення: закон України від 07.12.1984 №8073-X (із змінами). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
6. Кримінальний кодекс : закон України від 05.04.2001 №2341-III (із змінами і доп.). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
7. Податковий кодекс : закон України від 02.12.2010 №2755-VI (із змінами). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
8. Про міліцію (зміни і доповнення згідно Закону України № 2322 від 12.01.2005)\ ВВРУ- 1991 – № 4 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
9. Про оперативно-розшукову діяльність : Закон України ВВР-1991-№ 22 : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність : Закон України від 16.07.99. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
11. Положення про ведення касових операцій в народному господарстві України : Постанова Правління НБУ від 21.02.95 № 21, із змінами № 337 від 13.10.97 р.
12. Про власність : Закон України ВВРУ-1991 - N 20. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
13. Про державну контрольно-ревізійну службу (зміни і доповнення згідно Закону України № 2322 від 12.01.2005) \ ВРУ-1993-N 13. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
14. Про затвердження Порядку взяття на облік Державним департаментом фінансового моніторингу фінансових операцій, що підлягають обов'язковому фінансовому моніторингу. : Постанова КМ

України № 644 від 26.04.2003р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

15. Порядок атестації та державної реєстрації методик проведення судових експертиз : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.07.2008 р. № 595 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

16. Про судову експертизу : Закон України від 25.02.1994 р. № 4038-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

17.. Про затвердження Порядку ведення Реєстру методик проведення судових експертиз : Наказ Міністерства юстиції України від 02.10.2008 р. № 1666/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

18. Про затвердження Порядку реєстрації фінансових операцій суб'єктами первинного фінансового моніторингу/ Постанова КМ України № 646 від 26.04.2003р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

19. Порядок атестації та державної реєстрації методик проведення судових експертиз : постанова Кабінету Міністрів України від 02.07.2008 р. № 595 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

20. Про затвердження Порядку ведення Реєстру методик проведення судових експертиз : Наказ Міністерства юстиції України від 02.10.2008 р. № 1666/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

21. Про судову експертизу : Закон України від 25.02.1994 р. № 4038-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

22. Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 16.03.05 р. № 235. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

23. Про положення про Державний комітет фінансового моніторингу : Наказ Президента України 24.12.04 р. № 1527. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

24. Порядок координації проведення планових виїзних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності контролюючими органами. : Постанова КМ України № 1625 від 15.10.2003р.

25. Цивільний кодекс : закон України від 16.01.2003 № 435-IV (із змінами). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

## Підручники

26. Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза: підруч. / М. Т. Білуха. – К.: 2004. – 660 с.

27. Назаренко О. О. Судово-бухгалтерська експертиза [Електронний ресурс]: електрон. підруч. / О. О. Назаренко, О. А. Наумчук; ДонНУЕТ ім. Михайла Туган-Барановського, Ін-т обліку і фінансів. — Донецьк, 2010. — 1 електрон. опт. диск (CD-ROM).



28. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія: підручник [для студ. вищ. навч. закл.]. / Б. Ф. Усач. – Київ: Знання-Прес, 2008. – 253 с.

### Навчальні посібники

29. Базась М. Ф. Теоретико-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Базась М. Ф. – К. : МАУП, 2007. – 488 с.

30. Бондаренко Н. О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.]. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 299 с.

31. Волкова І. А. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / І. А. Волкова — К.: Центр учбової літератури, 2009. – 84 с.

32. Гуцаленко Л. В. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Гуцаленко, Л. Г. Михальчишина, В. М. Сидорук, І. К. Пентюк. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 350 с.

33. Дікань Л. В. Контроль і ревізія: навч. посібн. [2-ге вид., переробл. і доп]. — К. : Знання, 2010. — 327с. : рис. — Бібліогр.: с. 322-327.

34. Дікань Л. В. Фінансово-господарський контроль: навч. посіб. / Л. В. Дікань. –К.: Знання, 2010. –395 с.

35. Дондик Н. Я. Судова бухгалтерія : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / Н. Я. Дондик, Г. П. Дондик - К.: Центр учбової літератури, 2011. –208 с.

36. Духновська Л. М. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. / Л. М. Духновська; Нац. ун-т харч. технологій. –К.: ДПШАЙ, 2011. – 177 с.

37. Живко З. Б., Франчук В. І., Живко М. О. Контрольно-ревізійна діяльність. Конспект лекцій. Модуль 1 і 2: навч. посіб. - К. : Алерта, 2008. – 443с.

38. Живко З. Б. Судова бухгалтерія : навч. посіб. / З. Б. Живко, Л. А. Беляєва, Л. Л. Осипчук, О. В. Ферітовський, В. А. Фурса, О. Й. Хомин : Львів. держ. Ун-т внутр. справ. – Л., 2010. – 468 с.

39. Ковальова О. В. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посіб. / О. В. Ковальова, О. В. Бардаков. М-во аграр. політики та продовольства України, Харьк. нац. аграр. ун-т ім. В. В. Докучаєва. –Х., 2012. – 221 с.

40. Рудницький В. С. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень (опорний конспект) : навч. посіб. / В. С. Рудницький, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин – К : ВД «Професіонал», 2004. – 304 с.

41. Судова бухгалтерська експертиза : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / за редакцією д.е.н. М. Д. Корінька. – К. : ТОВ «Типографія «Клякса», 2012 р. – 432 с.

42. Чернявський О. П. Організація і методика податкових перевірок: навч. посіб. [ для студ. вищ. навч. закл.] / За ред. О. П. Чернявського. – Київ : Центр навчальної літератури, 2010. – 288 с.

43. Шарманська В. М. Судова бухгалтерія : навч. посібник [для студ. вищих навч. закл.] / В. М. Шарманська, С. О. Шарманська, І. В. Головка – Київ : Центр учбової літератури, 2008. – 454 с.

44. Шелехов А. О. Судова бухгалтерія : навч. посіб. / А. О. Шелехов, В. А. Некрасов, Л. І. Аркуша, Р. В. Мукоїда; Одес. держ. ун-т внутр. справ, Нац. ун-т «Одес. юрид. акад.». – Вид. 2-ге, доповн. Іпереробл. – О.: Юрид. л-ра, 2011. – 584, с.12.

### Статті

45. Бугай Н. Судово-бухгалтерська експертиза як складова економічного контролю: сьогодення та майбутнє [Електронний ресурс] // Соціально-економічні проблеми і держава. – 2014. – Вип. 2 (11). – С. 62-70. – Режим доступу : <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2014/14bnostm.pdf>.

46. Верига Ю. Захист інформації в комп'ютерних інформаційних системах бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 5. – С. 59-65.

47. Глібко В. М. Основи фінансово-господарського контролю і документальної ревізії / В. М. Глібко. // Проблеми законності / Мін. освіти і науки Укр., Національна юридична академія України ім. Ярослава Мудрого. – Харків, 2006. Вип. 84. – С. 209-216.

48. Гуріна Д. Експертна профілактика у судово-бухгалтерських дослідженнях // Підприємництво, господарство і право. – 2009. – № 7. – С. 149-151.

49. Користін О. Ревізія як форма фінансового контролю / О. Користін, А. Клименко. // Право України / Міністерство юстиції України; Конституційний Суд України та ін. – Київ, – 2007. – № 2. – С. 62-66.

50. Колісник О. П. Теоретичні основи судово-бухгалтерської експертизи // Фінанси, облік і аудит. – 2009. – № 14. – С. 256-263.

51. Ластовецький В. Облік і контроль технологічної та виробничої собівартості // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 5. – С. 17-19.

52. Сторожук Н. Судово-бухгалтерська експертиза: критичний огляд нормативно-правового регулювання, методології та організації // Бухгалтерський облік і аудит : Науково-практичний журнал . – 2009. – № 6 – С. 43-49.

53. Татаренко Н. М. Особливості нормативно-правового забезпечення судово-бухгалтерської експертизи та проблеми її організації / Н. М. Татаренко, В. Г. Васильєва // Економічний простір. – 2011. – №53. – С. 67-75.

55. Офіційний сайт Верховної Ради України: <http://zakon4.rada.gov.ua/>.

56. Офіційний сайт Держкомстату України: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

57. Офіційний сайт Державної фіскальної служби України: <http://www.dfsu.gov.ua>.

58. Офіційний сайт Міністерства фінансів України: <http://www.minfin.gov.ua>.

59. Цифровий репозитарій ХДУХТ: <http://elib.hduht.edu.ua>.

60. Офіційний сайт журналу “Все про бухгалтерський облік”:  
<http://www.vobu.com.ua>.

61. Офіційний сайт журналу "БУХГАЛТЕР": <http://buhgalter.factor.ua>.

62. Офіційний сайт журналу «Податки і бухгалтерський облік»:  
<http://www.factor.ua>.

63. Офіційний сайт «Вісник податкової служби України»:  
<http://www.visnuk.com.ua>.

Навчальне видання

## **СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА**

**ОПОРНИЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ**

в таблицях та рисунках

для студентів денної та заочної форм навчання

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Укладачі:

ТОПОРКОВА Олена Вячеславівна

ЄВЛАШ Тетяна Олександрівна

ГОВОРУХА Олена Олександрівна

В авторській редакції

План 2019р. (II півріччя), поз. 76

Формат 60x84 1/16. Папір офсет. Друк цифровий  
Ум.друк. арк. Тираж 100 прим. Зам.

---

**Видавництво та друк**

**ФОП Іванченко І.С.**

пр. Тракторобудівників, 89-а/62, м. Харків, 61135

тел.: +38 (050/093) 40-243-50.

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців,  
виготівників та розповсюджувачів видавничої продукції ДК № 4388 від 15.08.2012 р.

[www.monograf.com.ua](http://www.monograf.com.ua)