

СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА

навчальний посібник

**Міністерство освіти і науки України
Донецький національний університет
Обліково-фінансовий факультет
Кафедра обліку, аналізу та аудиту**

**І. В. БЕШУЛЯ
Л. Л. ГЕВЛИЧ**

«СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА»

навчальний посібник

**(для студентів спеціальності «Облік та аудит»
усіх форм навчання)**

за загальною ред. д-ра екон. наук, проф. Є. Є. Іоніна

Донецьк 2013

УДК 657.92
ББК Х311.4я73
Б 576

Автори: І. В. Бешуля, канд. екон. наук, доцент,
Л. Л. Гевлич, канд. екон. наук, доцент

За заг. ред. д-ра екон. наук, професора, зав. кафедри «Облік, аналіз і аудит» Є. Є. Іоніна

Рецензенти: А. Г. Семенов – д-р екон. наук, професор,
Т. В. Білопольська – канд. екон. наук, доцент.

Друкується згідно з рішенням ради обліково-фінансового факультету
Донецького національного університету (протокол № 10 від 21.06.2013 р.)

Судово-бухгалтерська експертиза: навчальний посібник (для студентів спец. «Облік та аудит» усіх форм навчання) / І. В. Бешуля, Л. Л. Гевлич; за заг. ред. Є. Є. Іоніна / Донецький національний університет. – Донецьк: ДонНУ, 2013. – 144 с.

Навчальний посібник розроблено згідно із програмою дисципліни «Судово-бухгалтерська експертиза», що включена до навчального плану підготовки бакалаврів за спеціальністю «Облік та аудит» всіх форм навчання. Містить конспект лекцій, тестові завдання, список рекомендованої літератури, необхідні додаткові матеріали.

Рекомендується для студентів IV курсу спеціальності «Облік та аудит» всіх форм навчання, викладачів.

УДК 657.92
ББК Х311.4я73
Б 576

© Бешуля І. В., 2013 р.
© Гевлич Л. Л., 2013 р.
© ДонНУ, 2013 рік

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. РОБОЧА ПРОГРАМА НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ «СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА»	5
РОЗДІЛ 2. КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ ЗА ДИСЦИПЛІНОЮ «СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА»	19
Тема 1. Теоретичні основи судово-бухгалтерської експертизи (СБЕ)...	19
Тема 2. Організація судово-бухгалтерської експертизи.....	38
Тема 3. Методичне забезпечення СБЕ.....	48
Тема 4. Узагальнення та оцінка результатів судово-бухгалтерської експертизи.....	62
Тема 5. Організація судово-бухгалтерської експертизи грошових і розрахункових операцій.....	69 75
Тема 6. Організація СБЕ операцій з матеріальними цінностями.....	82
РОЗДІЛ 3. ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ	93
СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	96
ДОДАТКИ:	97
Додаток 1. Про судову експертизу: Закон України від 25.12.1994 р. № 4038-ХІІ.....	104
Додаток 2. Основні відмінності СБЕ від форм господарського контролю.....	109
Додаток 3. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень: наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5.....	123
Додаток 4. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88.....	128
Додаток 5. Перелік регіональних зон обслуговування науково-дослідними установами судових експертиз Міністерства юстиції України....	129
Додаток 6. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень: наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5.....	134
Додаток 7. Ухвала про призначення судово-бухгалтерської експертизи.....	136
Додаток 8. Постанова про призначення судово-бухгалтерської експертизи.....	137 138
Додаток 9. Контрольна картка за повторною експертизою.....	
Додаток 10. Висновок судово-бухгалтерської експертизи.....	

ВСТУП

Світова та національна практика судочинства демонструє нагальну потребу в застосуванні у процесі розслідування чи судового розгляду кримінальних або цивільних справ спеціальних знань із різноманітних галузей. Це обумовлює необхідність залучення експертів – свого роду консультантів, які відповідають на фахові запитання та несуть відповідальність за результати свого дослідження.

За Законом України «Про судову експертизу» остання визначена як дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів досудового розслідування чи суду, а судовими експертами дозволяється бути особам, які мають необхідні знання для надання висновку з досліджуваних питань.

Судово-бухгалтерська експертиза (СБЕ) займає чільне місце серед економічних експертиз та широко використовується в рамках досудового та судового слідства в Україні. Розуміння сутності цього різновиду судових експертиз, його концептуальних основ, методики проведення та оформлення результатів є необхідним для спеціалістів з обліку, які можуть бути залучені в якості експертів-бухгалтерів в рамках своєї професійної діяльності.

У посібнику конспективно викладені теоретичні основи організації, проведення судово-бухгалтерської експертизи, узагальнення її результатів, засновані на вітчизняних нормативних документах з цих питань. Особливу увагу приділено розгляду методики проведення експертизи, що проілюстровано стандартами СБЕ окремих облікових об'єктів (грошових та розрахункових операцій, а також операцій з матеріальними цінностями), обраних за причини найбільшої питомої ваги зловживань у цій сфері в загальному обсягу правопорушень.

Наочність викладеного матеріалу акцентована за допомогою таблиць, рисунків, наведених за текстом, а також необхідних додатків, зокрема, зразків ухвали та постанови про призначення судово-бухгалтерської експертизи, висновку СБЕ тощо.

Запропонована програма викладання дисципліни «Судово-бухгалтерська експертиза» в рамках підготовки фахівців з обліку та аудиту, тестові завдання з курсу, список рекомендованої літератури допоможуть оволодіти теоретичним матеріалом під час самостійного вивчення дисципліни.

РОЗДІЛ 1. РОБОЧА ПРОГРАМА НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ «СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА»

1.1 Опис навчальної дисципліни

Назва показників	Галузь знань, напрям підготовки, освітньо-кваліфікаційний рівень	Характеристика навчальної дисципліни	
		денна форма навчання	заочна форма навчання
Кількість кредитів – 4	Галузь знань: 0305 «Економіка і підприємництво» Напрямок підготовки: 6.030509 «Облік і аудит» Освітньо-кваліфікаційний рівень: «Бакалавр з обліку і аудиту»	За вибором	
Модулів – 1		Рік підготовки:	
Змістових модулів – 2		4-й	4-й
Загальна кількість годин – 144		Семестр	
Тижневих годин для денної форми навчання: аудиторних – 4 самостійної роботи студента – 2		7-й	
		Лекції	
		34 год	8 год
		Практичні, семінарські	
		34 год	4 год
		Самостійна робота	
	76 год	60 год	
	Вид контролю:		
	залік		

1.2 Мета та завдання навчальної дисципліни «Судово-бухгалтерська експертиза»

Наявність та різноманітність злочинів вимагає кваліфікованого дослідження всіх аспектів, що їх зумовили, тобто доцільність і об'єктивну необхідність застосування правоохоронними органами під час розгляду кримінальних і цивільних справ судових експертиз, у т. ч. судово-бухгалтерської експертизи. Знання характерних рис СБЕ, особливостей її організації та проведення, методології щодо різних облікових об'єктів дослідження, оформлення результатів розглядається як невід'ємна складова професійної підготовки спеціаліста з обліку та аудиту.

Вивчення дисципліни «Судово-бухгалтерська експертиза» базується на знаннях дисциплін, що передують курсу: економічна теорія, правознавство, бухгалтерський та фінансовий облік, внутрішньогосподарський контроль тощо, які дають базові поняття, знання предмета та об'єктів дослідження.

Метою вивчення дисципліни «Судово-бухгалтерська експертиза» є формування у майбутніх спеціалістів системи теоретичних і прикладних знань з правових, організаційних, методологічних питань проведення дослідження та оформлення його результатів в рамках бухгалтерської експертизи в межах слідства чи судового розгляду справи.

Основними **завданнями** вивчення дисципліни є

- набуття теоретичних знань щодо особливостей та змісту судово-бухгалтерської експертизи;
- ознайомлення з нормативно-правовою регламентацією та принципами організації СБЕ в Україні;
- отримання прикладних знань щодо формування організаційних документів, планування та методології СБЕ;
- формування уявлення про зміст стандартів експертизи окремих облікових об'єктів.

У результаті вивчення навчальної дисципліни «Судово-бухгалтерська експертиза» студент повинен

знати

- характерні риси та принципи організації СБЕ;
- зміст вітчизняних нормативних документів щодо організації, проведення СБЕ та оформлення її результатів;
- особливості методології дослідження окремих облікових об'єктів в рамках СБЕ;

вміти

- розробляти календарний план-графік дослідження в рамках СБЕ;
- формувати методологію дослідження в межах окремих облікових об'єктів та застосовувати конкретні прийоми експертизи;
- складати експертний висновок;

мати уявлення про

- генезис та еволюцію сучасної вітчизняної системи судової експертизи;
- права, обов'язки, відповідальність експерта-бухгалтера під час дізнання, досудового та судового слідства за справою;
- особливості організації та методології дослідження залежно від форми власності, сфери діяльності суб'єкта господарювання, умов автоматизації обліку тощо.

Дисципліна «Судово-бухгалтерська експертиза» є дисципліною циклу професійної та практичної підготовки.

1.3 ПРОГРАМА НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ «СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА»

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА ПРОВЕДЕННЯ СБЕ

Тема 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

Поняття, особливості, принципи організації судової та судово-бухгалтерської експертизи, відмінності СБЕ від аудиту та ревізії.

Класифікація судових експертиз за послідовністю проведення, повнотою дослідження, кількістю експертів, видами експертиз, етапами вирішення питання.

Предмет, загальні та спеціальні об'єкти, суб'єкти СБЕ, права, обов'язки, відповідальність судових експертів.

Тема 2. ОРГАНІЗАЦІЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

Сутність основних процедур етапів проведення судової експертизи: підготовчого, організаційно-методичного, дослідного, узагальнення і оцінки результатів експертизи.

Система нормативно-правового регулювання СБЕ в Україні.

Інформаційне та фінансове забезпечення судово-бухгалтерської експертизи згідно із Законом України «Про судову експертизу».

Проведення експертизи на стадії попереднього розслідування та в суді.

Тема 3. МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

Особливості застосування загальних методів дослідження в рамках СБЕ: аналізу, синтезу, індукції, дедукції, аналогії, абстрагування, конкретизації, порівняння, гіпотези, формалізації, узагальнення.

Сутність спеціальних методів СБЕ: органолептичних, розрахунково-аналітичних, документальних, узагальнення і реалізації результатів експертизи.

Формальні ознаки порушень в записках первинних документів та облікових реєстрів. Дослідження облікових даних в рамках СБЕ за напрямками дослідження окремого документа (облікового реєстру, форми звітності), зіставлення бухгалтерських документів, дослідження даних, що відображають рух однорідних цінностей.

Інвентаризація як метод СБЕ: правові основи призначення, підстави проведення, організація, основні способи викривлення результатів та методи їх виявлення.

Тема 4. УЗАГАЛЬНЕННЯ ТА ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТІВ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

Структура, зміст експертного висновку, вимоги, що висуваються до нього.

Напрями та суб'єкти процесуальної оцінки висновку СБЕ.
Реалізація експертного висновку в судовому процесі.

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2. СТАНДАРТ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОКРЕМИХ ОБЛІКОВИХ ОБ'ЄКТІВ

Тема 5. ОРГАНІЗАЦІЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ГРОШОВИХ І РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ

Стандарт експертизи грошових і розрахункових операцій: об'єкти, джерела інформації, методичні прийоми.

Орієнтовні об'єкти та методи проведення судово-бухгалтерської експертизи фактів розкрадання готівки.

Організація експертизи операцій на рахунках в банках.

Тема 6: ОРГАНІЗАЦІЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ОПЕРАЦІЙ З МАТЕРІАЛЬНИМИ ЦІННОСТЯМИ

Локальний стандарт СБЕ операцій з матеріальними цінностями за напрямами визначення об'єктів дослідження, джерел інформації, методичних прийомів дослідження, узагальнення і реалізації результатів.

Особливості застосування конкретних методичних прийомів експертизи на прикладі найбільш характерних випадків порушень, зловживань і крадіжок товарно-матеріальних цінностей у виробничій сфері.

Тема 7. ОРГАНІЗАЦІЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ОПЕРАЦІЙ З ВИРОБНИЦТВА І РЕАЛІЗАЦІЇ ТОВАРІВ, ПРОДУКЦІЇ, РОБІТ ТА ПОСЛУГ

Локальний стандарт СБЕ операцій з виробництва і реалізації товарів, продукції, робіт та послуг за напрямами визначення об'єктів дослідження, джерел інформації, методичних прийомів дослідження, узагальнення і реалізації результатів.

Особливості застосування конкретних методичних прийомів експертизи на прикладі найбільш характерних випадків порушень та зловживань у цій сфері.

Тема 8. ЕКСПЕРТНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ФОРМУВАННЯ ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

Локальний стандарт СБЕ операцій з обліку доходів та витрат за видами діяльності та формування фінансових результатів.

Розрахунково-аналітичні прийоми дослідження операцій з обліку

доходів та витрат за видами діяльності та формування фінансових результатів.

Документальні прийоми дослідження операцій з обліку доходів та витрат за видами діяльності та формування фінансових результатів.

Судово-бухгалтерська експертиза операцій з оподаткування підприємства (установи).

1.4 Структура навчальної дисципліни «Судово-бухгалтерська експертиза»

Назви змістових модулів і тем	Кількість годин							
	денна форма				Заочна форма			
	усього	у тому числі			усього	у тому числі		
л		п	срс	л		п	срс	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Змістовий модуль 1. Теоретичні засади організації та проведення СБЕ								
Тема 1. Теоретичні основи СБЕ								
1.1 Поняття, особливості СБЕ	5	2	2	1	2	1	-	1
1.2 Класифікація СБЕ	5	2	2	1				
1.3 Предмет, об'єкти, суб'єкти, генезис та еволюція СБЕ	9	2	2	5	2	1	-	1
Тема 2. Організація СБЕ					4	2	2	-
2.1 Етапи проведення СБЕ	5	2	2	1				
2.2 Нормативно-правове, інформаційне та фінансове забезпечення СБЕ	5	2	2	1				
2.3 Проведення експертизи на стадії попереднього розслідування та в суді	5	2	2	1				
Тема 3. Методичне забезпечення СБЕ					12	2	-	10
3.1 Загальні методи СБЕ	9	2	2	5				
3.2 Спеціальні методи СБЕ	7	2	2	3				
Тема 4. Узагальнення та оцінка результатів СБЕ					12	2	2	8
4.1 Структура та зміст експертного висновку	5	2	2	1				
4.2 Процесуальна оцінка та реалізація експертного висновку в судовому процесі	5	2	2	1				
Разом за змістовим модулем 1	60	20	20	20	32	8	4	20
Змістовий модуль 2. Стандарт експертного дослідження окремих облікових об'єктів								
Тема 5. Організація СБЕ грошових і розрахункових операцій								
5.1 Локальний стандарт СБЕ грошових і розрахункових операцій	9	2	2	5	5	-	-	5
5.2 Методика СБЕ готівкових операцій	9	2	2	5	5	-	-	5
5.3 Організація експертизи операцій на рахунках в банках	9	2	2	5				

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Тема 6. Організація СБЕ операцій з матеріальними цінностями								
6.1 Локальний стандарт СБЕ операцій з матеріальними цінностями	9	2	2	5	5	-	-	5
6.2 Особливості застосування прийомів експертизи на прикладі випадків порушень та зловживань	9	2	2	5	5	-	-	5
Тема 7. Організація СБЕ операцій з виробництва і реалізації товарів, продукції, робіт та послуг	19	2	2	15	10	-	-	10
Тема 8. Експертне дослідження операцій з формування фінансових результатів	20	2	2	16	10	-	-	10
Разом за змістовим модулем 2	84	14	14	56	40	-	-	40
Усього годин	144	34	34	76	72	8	4	60

1.5 Теми практичних занять за дисципліною «Судово-бухгалтерська експертиза»

№ з/п	Назва теми	Кількість годин
1	Поняття, особливості СБЕ	2
2	Класифікація СБЕ	2
3	Об'єкти, суб'єкти, генезис та еволюція СБЕ	2
4	Етапи проведення СБЕ	2
5	Нормативно-правове, інформаційне та фінансове забезпечення СБЕ	2
6	Проведення експертизи на стадії попереднього розслідування та в суді	2
7	Загальні методи СБЕ	2
8	Спеціальні методи СБЕ	2
9	Структура та зміст експертного висновку	2
10	Процесуальна оцінка та реалізація експертного висновку в судовому процесі	2
11	Локальний стандарт СБЕ грошових і розрахункових операцій	2
12	Методика СБЕ готівкових операцій	2
13	Організація експертизи операцій на рахунках в банках	2
14	Локальний стандарт СБЕ операцій з матеріальними цінностями	2
15	Особливості застосування прийомів експертизи на прикладі випадків порушень та зловживань	2
16	Організація СБЕ операцій з виробництва і реалізації товарів, продукції, робіт та послуг	2
17	Експертне дослідження операцій з формування фінансових результатів	2
	Усього	34

1.6 Самостійна робота за дисципліною «Судово-бухгалтерська експертиза»

Самостійна робота за дисципліною «Судово-бухгалтерська експертиза» включає

- опрацювання вітчизняних нормативно-правових документів щодо організації, проведення СБЕ та оформлення її результатів;
- опрацювання теоретичних основ прослуханого лекційного матеріалу;
- вивчення окремих тем або питань, що передбачені для самостійного опрацювання;
- підготовку конспекту за окремими темами або питаннями, що передбачені для самостійного опрацювання;
- підготовку до виступу на семінарському занятті;
- підготовку до практичних занять;
- вирішення і письмове оформлення практичних завдань;
- підготовку до виступу з доповіддю;
- систематику вивченого матеріалу перед тестуванням та модульним контролем.

Протягом семестру відповідно до графіка навчального процесу студенти мають подати змістовне письмове пояснення щодо наступних завдань самостійної роботи.

1. Дайте письмові відповіді на наступні питання щодо документальних методів дослідження в рамках організації СБЕ в Україні:

- 1) що таке первинні документи, які мовні вимоги до їхнього створення?
- 2) які існують способи створення первинних документів?
- 3) в який момент часу повинні бути створені первинні документи?
- 4) які обов'язкові реквізити повинні мати первинні документи?
- 5) які додаткові реквізити можуть бути включені до первинних документів і від чого це залежить?
- 6) які первинні документи забороняється ухвалювати до обліку?
- 7) які вимоги існують до бланків первинних документів, у чому полягає відмінність бланків суворої звітності?
- 8) хто відповідає за складання первинних документів?
- 9) як зрозуміти, що первинний документ уже пройшов обробку?
- 10) як виправляються помилки в первинних документах, у яких документах виправлення не припустимі?
- 11) що таке облікові реєстри?
- 12) хто відповідає за складання облікових реєстрів?
- 13) який порядок перенесення інформації в облікові реєстри?
- 14) як виправляються помилки в реєстрах обліку?
- 15) з якою метою складається графік документообігу?

- 16) хто здійснює контроль над виконанням графіка документообігу?
- 17) хто визначає порядок зберігання документів, реєстрів, звітності?
- 18) яким є порядок і строки зберігання документів, реєстрів, звітності?
- 19) які існують вимоги до місць зберігання документів?
- 20) як організується вилучення документів з місць зберігання?

2. Провести аналіз матеріалів наданої справи та сформулювати письмові відповіді на наступні запитання:

- 1) яким документом регламентовано господарчі зв'язки ДМЗ та ДКХЗ?
- 2) які документи і якого обліку підтверджують збитки ДМЗ?
- 3) чи доказана ДМЗ персоніфікованість збитків, чи розподілені збитки між постачальниками-винуватцями?
- 4) яка інформація доказує простій печі, продукт якого обліку ця інформація?
- 5) яким чином обґрунтовано розмір збитків ДМЗ?
- 6) чи були задоволені претензії ДМЗ та ДКХЗ, чому справа розглядається у арбітражному суді?

Вихідні дані для виконання завдання за матеріалами справи представлені на с. 81–88 посібника: І. В. Бешуля Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посібник для модульного контролю знань студентів / І. В. Бешуля, С. Д. Козирева, М. М. Панкова, Н. І. Попова; за заг. ред. О. В. Сідюк. – Донецьк: Вебер, 2010. – 100 с.

1.7 Індивідуальні завдання з дисципліни «Судово-бухгалтерська експертиза»

Індивідуальні завдання за дисципліною «Судово-бухгалтерська експертиза» полягають у представленні наступних напрямів дослідження:

1. Підготовка реферату щодо галузевих особливостей методики судово-бухгалтерської експертизи.
2. Розробка проекту локального стандарту судово-бухгалтерської експертизи.

Галузі діяльності можуть бути представлені будь-якими сферами матеріального виробництва (промисловості), торгівлі, будівництва, сільського господарства, фінансових послуг, бюджетної сфери тощо.

Заохочується використання студентом практичних додатків: заповнених первинних документів, облікових реєстрів, форм звітності, спеціальних об'єктів СБЕ з підприємства обраної галузі.

Перелік об'єктів для складання проекту локального стандарту СБЕ – операції

- 1) з грошовими коштами в національній або іноземній валюті;
- 2) з грошовими еквівалентами;
- 3) пов'язані з оприбуткуванням основних засобів за джерелами надходження: придбання за плату, обмін на подібні чи неподібні активи, безоплатне отримання;
- 4) пов'язані з внутрішнім переміщенням основних засобів;
- 5) пов'язані з вибуттям основних засобів: під час реалізації, ліквідації, обміні на подібні чи неподібні активи, безоплатної передачі;
- 6) з обліку нематеріальних активів;
- 7) з обліку інших необоротних активів;
- 8) пов'язані з нарахуванням амортизації необоротних активів;
- 9) пов'язані з рухом ТМЦ за видами: основних та допоміжних матеріалів, запасних частин, тари, готової продукції, товарів;
- 10) пов'язані з нарахуванням заробітної плати за погодинною та відрядною формою оплати праці;
- 11) пов'язані з виплатою заробітної плати грошовими коштами та на натуральній основі;
- 12) пов'язані з нарахуванням відпускних та допомоги внаслідок тимчасової втрати працездатності;
- 13) пов'язані з розрахунками з підзвітними особами;
- 14) операції, пов'язані з формуванням собівартості випущеної продукції;
- 15) пов'язані з реалізацією продукції (товарів, послуг);
- 16) пов'язані з розрахунками з контрагентами з використанням різних форм розрахунків: розрахункових чеків, векселів, акредитивів, платіжних доручень;
- 17) з фінансовими інвестиціями;
- 18) з формування статутного капіталу;
- 19) з визначення фінансового результату та чистого прибутку;
- 20) пов'язані з надзвичайними подіями тощо.

Реферат або проект стандарту не повинен повторювати лекційний матеріал відповідної тематики, має бути чітко структурований, передбачати наявність вступу, пунктів основного матеріалу, власних висновків, списку використаної літератури.

За згодою викладача студент може виконувати реферат на тему, не передбачену в запропонованому переліку або деталізувати запропоновану тему відповідно до власних наукових інтересів.

Подання реферату на перевірку здійснюється не пізніше ніж за тиждень перед датою модульного контролю (заліку) згідно із навчальними планами. Доповідь реферату можлива на семінарському занятті, де розглядається відповідна тема.

КАРТА САМОСТІЙНОЇ РОБОТИ СТУДЕНТА
з дисципліни «Судово-бухгалтерська експертиза»
для студентів спеціальності «Облік і аудит»

Види самостійної роботи	Планові терміни виконання	Форма контролю та звітності	Макс. кількість балів
I Обов'язкові види самостійної роботи			
<i>За систематичність та підготовчу роботу до аудиторних занять</i>			
1.1 Опрацювання змісту вітчизняних нормативно-правових документів щодо організації СБЕ	Протягом семестру	1.1 Схемо-конспект основних положень нормативних документів	4
1.2 Опрацювання теоретичних засад прослуханого лекційного матеріалу		1.2 Схемо-конспект лекцій	2
1.3 Підготовка до семінарських та практичних занять		1.3 Оцінка відповідей	3
1.4 Підготовка до самостійних робіт і тестування		1.4 Оцінка правильності розв'язання завдань, написання тестів	4
<i>За виконання завдань для самостійного опрацювання</i>			
1.5 Вивчення окремих тем або питань, що передбачені для самостійного опрацювання	Протягом семестру	1.5 Схемо-конспект питань, що виносяться на самостійну роботу	4
1.6 Виконання практичних завдань		1.6 Оцінка правильності розв'язання завдань	3
<i>За підготовку до виконання модульних (контрольних) завдань</i>			
1.7 Систематика вивченого матеріалу курсу перед написанням модульних завдань	Відповідно до навч. програми	1.7 Перевірка правильності виконання модульних завдань	10
Разом балів за обов'язкові види СРС			30
II Вибіркові види самостійної роботи			
<i>За виконання завдань СРС</i>			
1.8 Виконання та письмове оформлення завдань з СРС	Відповідно до навч. програми	1.8 Перевірка правильності виконання завдань	10
1.9 Презентація завдань з СРС		1.9 Оцінка якості презентації	10
<i>За виконання індивідуальних завдань</i>			
1.10 Виконання та письмове оформлення інд. завдань	Відповідно до навч. програми	1.10 Перевірка правильності виконання завдань	10
1.11 Презентація індивідуальних завдань		1.11 Оцінка якості презентації	10
Разом балів за вибіркові види СРС			40
Всього балів за СРС у 7 семестрі			70

1.8 Методи навчання за дисципліною «Судово-бухгалтерська експертиза»

Методика викладання дисципліни «СБЕ» представлена інформативними, аналітичними, проблемними лекціями, дискусіями, семінарськими та практичними заняттями, різновидами самостійної роботи, у тому числі індивідуальним творчим завданням.

1.9 Методи контролю знань за дисципліною «Судово-бухгалтерська експертиза»

Методами поточного контролю знань студентів за дисципліною «Судово-бухгалтерська експертиза» є

- перевірка конспекту основних положень нормативних документів та питань, що винесені на самостійне вивчення;
- індивідуальне та фронтальне усне опитування на семінарських заняттях;
- оцінювання відповідей, правильності розв'язання завдань на практичних заняттях;
- перевірка правильності виконання тестових та модульних завдань проміжного контролю;
- перевірка змісту рефератів та індивідуальних завдань;
- оцінювання якості доповіді за темою наукових досліджень на семінарських заняттях.

Згідно з навчальним планом підсумковий контроль з вивчення дисципліни «Судово-бухгалтерська експертиза» передбачається у формі модульного контролю (ПМК) та заліку.

Завданням модульного контролю та заліку є перевірка розуміння та засвоєння певного теоретичного матеріалу, в т.ч. самостійно опрацьованого матеріалу, вироблених практичних навичок та умінь, здатності осмислити зміст теми чи розділу, умінь публічно чи письмово представити певний матеріал.

1.10 Розподіл балів, які отримують студенти за дисципліною «Судово-бухгалтерська експертиза»

Об'єктами поточного контролю знань студентів є (100 балів)

- систематична та активна робота протягом семестру над вивченням програмного матеріалу дисципліни (50 балів);
- виконання завдань, призначених для самостійного опрацювання і індивідуальної роботи (40 балів);
- рівень виконання завдань модульного контролю (10 балів).

Під час контролю систематичної та активної роботи на практичних заняттях оцінці підлягає

- рівень знань, продемонстрований у відповідях на практичних заняттях;
- активність під час обговорення питань, що винесені на практичні заняття;
- результати тестів тощо.

Оцінка модульних завдань визначається на основі розроблених кафедрою критеріїв.

Під час виконання модульних (контрольних) завдань оцінюванню підлягають теоретичні знання й практичні навички, набуті студентами у процесі вивчення відповідних тем курсу.

Модульний контроль проводиться у формі закритих тестів за матеріалами лекційних занять і самостійно підготовлених питань відповідно до переліку рекомендованої літератури, а також рішення господарських ситуацій.

Кожне модульне контрольне завдання складається з шести завдань: п'яти тестових завдань та господарської ситуації.

Система оцінювання академічних досягнень студентів з дисципліни «Судово-бухгалтерська експертиза»

Поточний контроль (max 100 балів)				
Організаційно-навчальна робота студента в аудиторії	Індивідуальна робота	Самостійна робота	Залікова модульна робота	Загальна кількість балів
50	20	20	10	100

Оцінювання знань студентів здійснюється за 100-бальною шкалою з подальшим переведенням в традиційну 4-бальну та шкалу за системою ECTS в такому порядку:

Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за бальною шкалою, що використовується в ДонНУ	Оцінка на національній шкалою
A	90–100	5 (відмінно)
B	80–89	4 (добре)
C	70–79	
D	60–69	3 (задовільно)
E	50–59	
FX	30–49	2 (незадовільно) з можливістю повторного складання

Зразок завдання для модульного контролю знань студентів денної форми навчання
Тестові завдання

1. Атестацію експертів з СБЕ в Україні проводить

- 1) Міністерство юстиції України;
- 2) Аудиторська Палата України;
- 3) Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України;
- 4) Міністерство охорони здоров'я України.

2. Назвіть етап СБЕ, до якого належить систематизація експертом виявлених недоліків ведення обліку на досліджуваному підприємстві:

- 1) підготовчий;
- 2) організаційно-методичний;
- 3) дослідний;
- 4) узагальнення і оцінки результатів експертизи.

3. Укажіть документ, який є підставою для проведення судово-бухгалтерської експертизи:

- 1) наказ керівника підприємства, що перевіряється;
- 2) постанова слідчого або ухвала суду;
- 3) наказ керівника підрозділу контрольно-ревізійної служби;
- 4) письмова вимога обвинуваченого.

4. Під час проведення комісійної експертизи у випадку розбіжності висновків висновок СБЕ підписується

- 1) кожним експертом підписується зроблений ним висновок окремо;
- 2) головним експертом-бухгалтером;
- 3) всіма учасниками СБЕ;
- 4) головою експертної установи, яка здійснювала СБЕ.

5. Прийом експертного дослідження, який полягає у співставленні різних екземплярів одного документа називається

- 1) нормативно-правова перевірка;
- 2) зустрічна перевірка;
- 3) взаємна перевірка;
- 4) дослідження паралельних проводок.

Господарська ситуація

Визначте питання, які відносяться до компетенції експерта-бухгалтера (обґрунтуйте відповідь); за визначеними питаннями назвіть об'єкти та методичні прийоми дослідження за наступною ситуацією:

до експертної установи надійшли матеріали цивільної справи, в яких на розгляд СБЕ поставлені питання:

1. Чи підтверджується документальне одержання в серпні 2012 р. корпорацією «Агроком» паливо-мастильних матеріалів, оплачених за рахунок кредитних коштів?

2. Чи було доцільним укладення договорів щодо поставки ТМЦ між підприємством «Агроком» і фірмою «Девид» (Німеччина)?

1.11 Методичне забезпечення з дисципліни «Судово-бухгалтерська експертиза»

1. Робоча програма навчальної дисципліни «Судово-бухгалтерська експертиза» (укладач Гевлич Л. Л.)

2. Бешуля І. В. Судово-бухгалтерська експертиза: навчальний посібник для модульного контролю знань студентів / І. В. Бешуля, С. Д. Козирева, М. М. Панкова, Н. І. Попова; за заг. ред. О. В. Сідюк. – Донецьк: Вебер, 2010. – 100 с.

РОЗДІЛ 2. КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ ЗА ДИСЦИПЛІНОЮ «СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА»

Тема 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

- 1. Поняття та особливості судової та судово-бухгалтерської експертизи*
- 2. Класифікація судових експертиз*
- 3. Об'єкти та суб'єкти СБЕ*

1 Поняття та особливості судової та судово-бухгалтерської експертизи

Наявність та різноманітність злочинів вимагає кваліфікованого дослідження всіх аспектів, що їх зумовили, тобто доцільність і об'єктивну необхідність застосування правоохоронними органами під час розгляду кримінальних і цивільних справ судових експертиз.

У широкому розумінні **експертиза** – це процедура дослідження і вирішення провідними спеціалістами певних галузей – експертами (від лат. expertus – досвідчений) – питань, що потребують спеціальних знань у науці, техніці, економіці тощо.

Проведення експертизи – це дія, яка полягає в дослідженні експертом, за завданням відповідних органів, матеріалів з метою встановлення фактичного стану і обставин, що мають істотне значення для правильного вирішення справи.

Питання про призначення судової експертизи вирішується залежно від обставин справи. Експертиза призначається, якщо перед слідчим чи судом під час проведення певних слідчих дій чи судовому розгляді виникли конкретні запитання, вирішити які може лише спеціаліст, і в справі є достатня кількість слідчого та документального матеріалу, необхідного для дослідження експертом. Судову експертизу призначають як на стадії попереднього розслідування, так і під час розгляду справи у суді.

Законом України «Про судову експертизу» № 4038-ХІІ від 25.12.1994 р. (Додаток 1) визначено поняття **судової експертизи** як дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів досудового розслідування чи суду.

Судово-бухгалтерська експертиза належить до найпоширеніших видів експертиз як різновид економічної судової експертизи. Її застосовують у разі розслідування та розгляду кримінальних і цивільних

справ під час виникнення питань, для розв'язання яких необхідні спеціальні знання з бухгалтерського обліку та аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Судово-бухгалтерська експертиза на стадіях провадження дізнання, досудового слідства і судового розгляду складається з дослідження матеріалів справи фахівцем-бухгалтером і надання, у відповідності до його спеціальних знань, висновку за поставленими питаннями, що відносяться до господарської діяльності, і знайшли своє відображення в бухгалтерському обліку.

Призначенню судово-бухгалтерської експертизи завжди передую проведення ревізії господарської діяльності, а звичайні причини призначення представлені на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Причини призначення судово-бухгалтерської експертизи

Судово-експертна діяльність здійснюється на основі законодавчо встановлених принципів та має особливі притаманні їй риси (рис. 1.2).

Щодо судово-бухгалтерської експертизи сутність цих **принципів** розкривається наступним чином:

- 1) додержання принципу **законності** полягає в дотриманні експертом-бухгалтером, органами дізнання, слідства та суду в своїй діяльності законодавства України;
- 2) додержання принципу **незалежності** експерта-бухгалтера полягає

у забезпеченні відсутності впливу на експерта в ході проведення дослідження та оформлення його результатів.

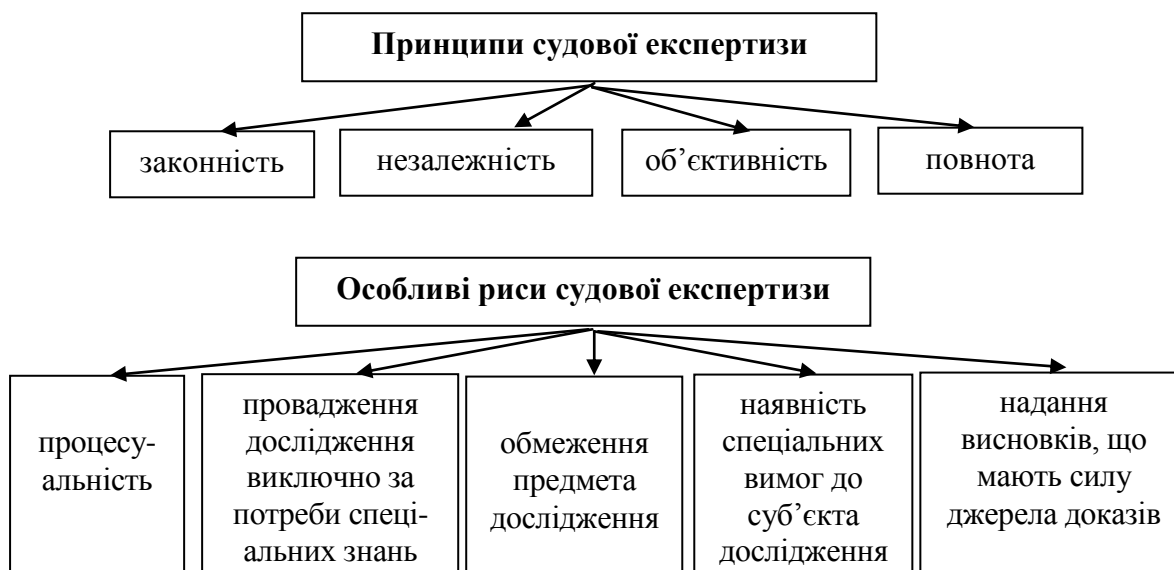


Рис. 1.2. Концептуальні основи судової експертизи в Україні

Відповідно до Закону України «Про судову експертизу» незалежність судового експерта та правильність його висновку забезпечуються

- процесуальним порядком призначення судового експерта;
- заборонаю під загрозою передбаченої законом відповідальності втручатися будь-кому в проведення судової експертизи;
- існуванням установ судових експертиз, незалежних від органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів досудового розслідування та суду;
- створенням необхідних умов для діяльності судового експерта, його матеріальним і соціальним забезпеченням;
- кримінальною відповідальністю судового експерта за дачу свідомо неправдивого висновку та відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків;
- можливістю призначення повторної судової експертизи;
- присутністю учасників процесу в передбачених законом випадках під час проведення судової експертизи;

3) додержання принципу **об'єктивності** передбачає, що експерт-бухгалтер повинен дати об'єктивну оцінку досліджуваному об'єкту з документальним обґрунтуванням фактів, обов'язковим виявленням причин і зв'язків між ними;

4) додержання принципу **повноти** дослідження полягає у виявленні та вивченні за документами всіх фактів, які мають значення для експертизи, що дозволяє з'ясувати причини незадовільного стану досліджуваного об'єкта.

Особливі риси судової експертизи щодо її різновиду – СБЕ проявляються наступним чином:

1) процесуальність

- СБЕ існує лише за наявності порушеної кримінальної справи чи розгляді цивільної справи у суді;

- СБЕ може бути призначена лише відповідними правоохоронними органами – судом, слідчими органів внутрішніх справ, прокуратури, посадовими особами Державної податкової адміністрації України, Державної митної служби України, Державної виконавчої служби;

- призначення СБЕ оформлюється певними документами – ухвалою суду чи постановою про призначення слідчим;

- завданням експерта є чітке та суворе дотримання вимог процесуального законодавства для забезпечення доказового значення результатів експертизи;

2) провадження дослідження виключно за потреби спеціальних знань

призначення СБЕ відбувається лише при існуванні необхідності у спеціальних знаннях поза межами юриспруденції, а саме, з бухгалтерського обліку, економічного аналізу, методики господарського контролю, фінансів;

3) обмеження предмета дослідження

у процесі проведення СБЕ вивчаються лише ті питання, які поставлені перед експертом-бухгалтером слідчим або судом за переліком, зазначеним в постанові слідчого (ухвалі суду) про призначення СБЕ, що не позбавляє права експерта-бухгалтера звернутися у встановленому порядку до слідчого (судді) для отримання додаткових документів та проведення додаткових слідчих дій;

4) наявність спеціальних вимог до суб'єкта дослідження

СБЕ здійснюється призначеним (обраним) слідчим (судом) фахівцем, який у спеціальному порядку отримав дозвіл на проведення експертної діяльності;

5) надання висновків, що мають силу джерела доказів

експерт-бухгалтер оформлює результати дослідження у вигляді експертного висновку, який після його оцінки слідчим або судом може набути ролі доказу чи джерела доказів за справою.

Використання експертизою методів господарського контролю та її зв'язок з бухгалтерським обліком стали причиною того, що СБЕ часто не відрізняють від форм господарського контролю – **ревізії** (особливо тієї, що проводиться за призначенням правоохоронних органів) та **аудита**. Основні їх **відмінності** за ознаками поняття, законодавчого регулювання, принципів організації, підстав та періодичності проведення, предмета, завдань, суб'єктів проведення, їхніх прав, оплати послуг, оформлення результатів та можливості їх використання в судовому процесі тощо представлені у Додатку 2.

2 Класифікація судових експертиз

Класифікація судових експертиз згідно із **Інструкцією** про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень (Додаток 3) представлена на рис. 1.3.

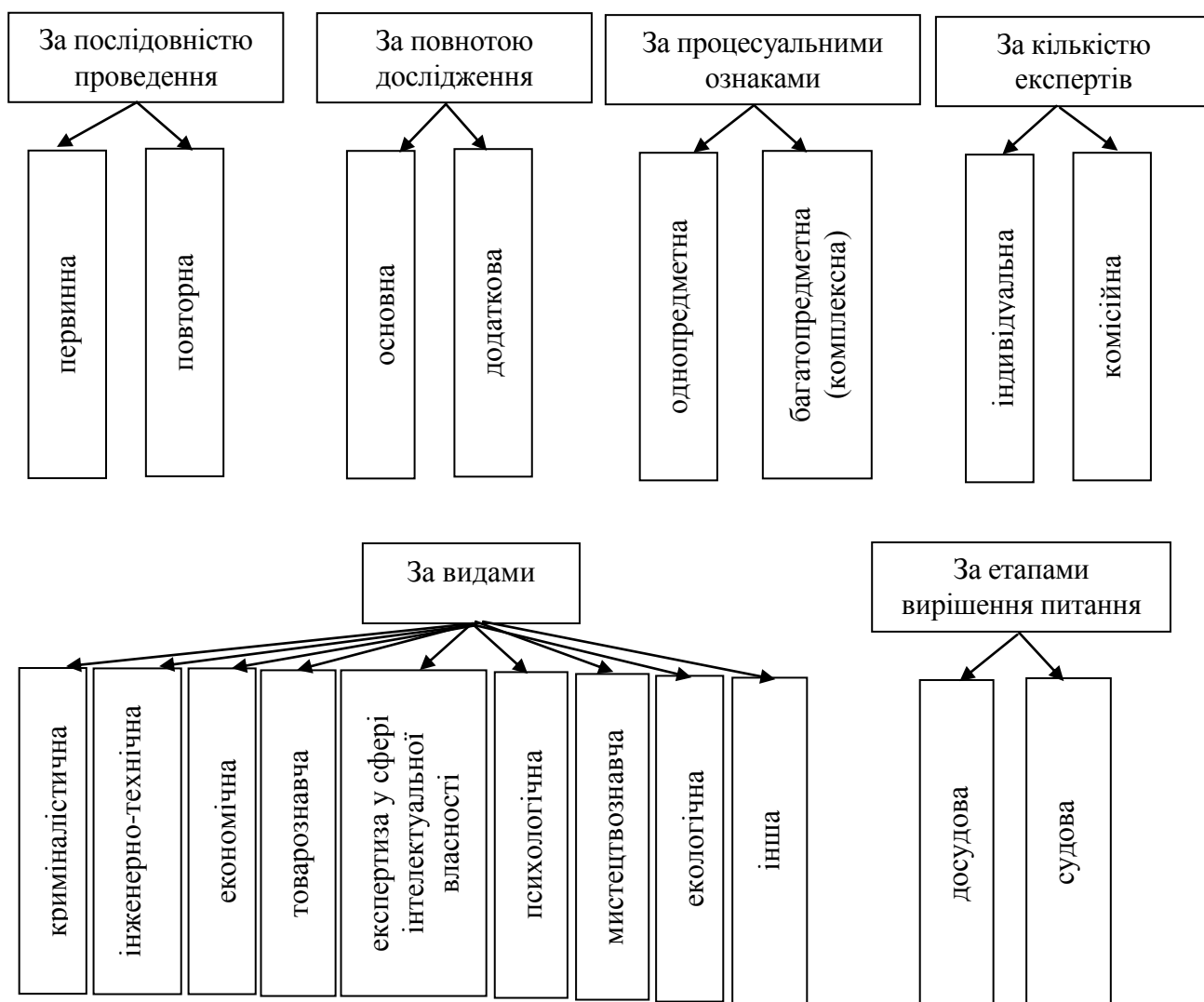


Рис. 1.3. Класифікація судових експертиз

Первинною вважається експертиза, коли об'єкт досліджується вперше. **Повторна** експертиза, під час проведення якої досліджуються ті ж самі об'єкти і вирішуються ті ж самі питання, що й під час проведення первинної (попередніх) експертизи (експертиз), зазвичай призначається з ініціативи суду або за клопотанням учасників процесу у наступних випадках:

- є сумніви у правильності висновку експерта, пов'язані з його недостатньою обґрунтованістю або з тим, що висновок суперечить іншим матеріалам справи;

- виявлене істотне порушення експертом процесуальних норм, які регламентують порядок призначення та проведення експертизи (наприклад, такі, що призвели до обмеження прав обвинуваченого чи інших осіб – учасників справи);

- надано нові документи;
- початковий висновок складений особою, кваліфікація або ділові якості якої слідчий (суд) ставить під сумнів;
- у справі є декілька висновків експертів, що суперечать один одному в цілому або в окремих частинах, причому суперечності носять принциповий характер і слідчий без спеціаліста не може визначити, який з них правильний.

Проведення повторної експертизи доручається виключно новому експерту, кваліфікація якого вище кваліфікації експертів-бухгалтерів, що раніше брали участь у справі. Обсяг матеріалів, необхідних для проведення повторної експертизи, може визначатися за допомогою нового експерта.

Основною вважається експертиза, яка вирішує базові питання з досліджуваної справи, а **додатковими** – експертизи, що призначаються за потреби додаткових досліджень або досліджень додаткових матеріалів, які не були надані експертові під час проведення первинної експертизи, щодо об'єкта, який вивчався під час її проведення.

На практиці основною причиною призначення додаткової експертизи є випадки, коли висновок експерта є не досить зрозумілим слідчому (судді) або з'явилися нові питання з галузі спеціальних знань стосовно справи. Наприклад, після ознайомлення з висновком експерта-бухгалтера обвинувачений надав слідчому документи, не досліджені експертом-бухгалтером, у зв'язку з чим слідчий поставив перед експертом додаткове питання про те, як це може змінити експертний висновок.

Проведення додаткової експертизи, як правило, доручається експерту, який надав основний висновок, хоча можливе призначення іншого експерта.

Якщо виникає необхідність провести дослідження нових об'єктів або щодо інших обставин справи, слідчий (суд) призначає нову експертизу, яка не є додатковою.

Однопредметна експертиза досліджує питання одного виду (предмета) експертизи (наприклад, бухгалтерська, медична), в ній беруть участь експерти лише однієї спеціальності (бухгалтери, лікарі). **Багатопредметною (комплексною)** є експертиза, що проводиться із застосуванням спеціальних знань різних галузей науки, техніки або інших спеціальних знань (різних напрямів у межах однієї галузі знань) для вирішення одного спільного (інтеграційного) завдання (питання). До проведення таких експертиз у разі потреби залучаються як експерти експертних установ, так і фахівці установ та служб (підрозділів) інших центральних органів виконавчої влади або інші фахівці, що не працюють у державних спеціалізованих експертних установах.

Залежно від кількості фахівців, залучених для проведення експертизи, вирізняють **індивідуальні** експертизи – дослідження проводиться одним експертом, та **комісійні** експертизи. Результати комплексної (багатопредметної) експертизи підписують усі фахівці, які проводили її, в одному документі – спеціалізованому висновку. Судово-бухгалтерська експертиза може бути як індивідуальною експертизою, так і частиною комплексної експертизи діяльності суб'єкта господарювання.

Основними видами (підвидами) експертизи є:

- **криміналістична:** почеркознавча та авторознавча; технічна експертиза документів; балістична; трасологічна (крім досліджень слідів пошкодження одягу, пов'язаних з одночасним спричиненням тілесних ушкоджень, які проводяться в бюро судово-медичної експертизи); фототехнічна, портретна; експертиза голограм; відео-, звукозапису; вибухотехнічна; матеріалів, речовин та виробів (лакофарбових матеріалів і покриттів; полімерних матеріалів; волокнистих матеріалів; нафтопродуктів і пально-мастильних матеріалів; скла, кераміки; наркотичних засобів, психотропних речовин, їхніх аналогів та прекурсорів; спиртовмісних сумішей; ґрунтів; металів і сплавів; наявності шкідливих речовин у навколишньому середовищі; речовин хімічних виробництв та спеціальних хімічних речовин; харчових продуктів; сильнодіючих і отруйних речовин); біологічна;

- **інженерно-технічна:** інженерно-транспортна (автотехнічна, транспортно-трасологічна, залізнично-транспортна); дорожньо-технічна; будівельно-технічна (оціночно-будівельна); земельно-технічна (оціночно-земельна); пожежно-технічна; безпеки життєдіяльності; гірничотехнічна; інженерно-екологічна; електротехнічна; комп'ютерно-технічна; телекомунікаційна;

- **економічна:** бухгалтерського та податкового обліку; фінансово-господарської діяльності; фінансово-кредитних операцій;

- **товарознавча:** машин, обладнання, сировини та товарів народного споживання; автотоварознавча; транспортно-товарознавча;

- **експертиза у сфері інтелектуальної власності:** літературних та художніх творів; фонограм, відеограм, програм (передач) організації мовлення; винаходів і корисних моделей; промислових зразків; сортів рослин і порід тварин; комерційних (фірмових) найменувань, торговельних марок (знаків для товарів і послуг), географічних зазначень; топографій інтегральних мікросхем; комерційної таємниці (ноу-хау) і раціоналізаторських пропозицій; економічна у сфері інтелектуальної власності;

- **психологічна;**

- **мистецтвознавча;**

- **екологічна.**

З метою більш повного задоволення потреб слідчої та судової практики експертними установами організовується проведення інших

видів експертизи (крім судово-медичної та судово-психіатричної).

За етапами вирішення питання вирізняються **досудові** експертизи, які призначаються органами слідства під час збору доказів за справою в досудовому порядку, тобто на стадії проведення попереднього (досудового) розслідування справи, та **судові** експертизи, що призначаються судом під час судового розгляду справи, якщо існує необхідність у спеціальних знаннях експерта-бухгалтера.

3 Об'єкти та суб'єкти СБЕ

Предметом судово-бухгалтерської експертизи є сумнівні господарські операції виробничо-фінансової діяльності суб'єкта господарювання, відображені у бухгалтерських документах і винесені на розслідування та судовий розгляд, достовірність яких потребує підтвердження провідними спеціалістами в галузі бухгалтерського обліку та аналізу фінансово-господарської діяльності – експертами-бухгалтерами.

Предмет СБЕ формується певним колом питань, визначених слідчим чи судом, виходячи з інформації актів ревізій чи перевірок.

Об'єкти судово-бухгалтерської експертизи – конкретні носії інформації, що розглядаються під час дослідження, конкретизують предмет СБЕ, визначають обсяг та загальні напрями експертизи.

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

До **загальних** об'єктів СБЕ (рис. 1.4) належать документи, які є засобами ведення бухгалтерського обліку, а саме:

1) **первинні документи** – документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення (згідно з **Положенням** про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 – Додаток 4). В СБЕ використовуються для визначення фактичних даних – ознак, що характеризують господарську операцію, а також для порівняння з даними облікових реєстрів і звітності.

Особливу увагу під час дослідження первинних документів експерт-бухгалтер має приділити документам бухгалтерського оформлення (наприклад, довідки та розрахунки бухгалтерії), для яких не передбачено уніфікованих форм;

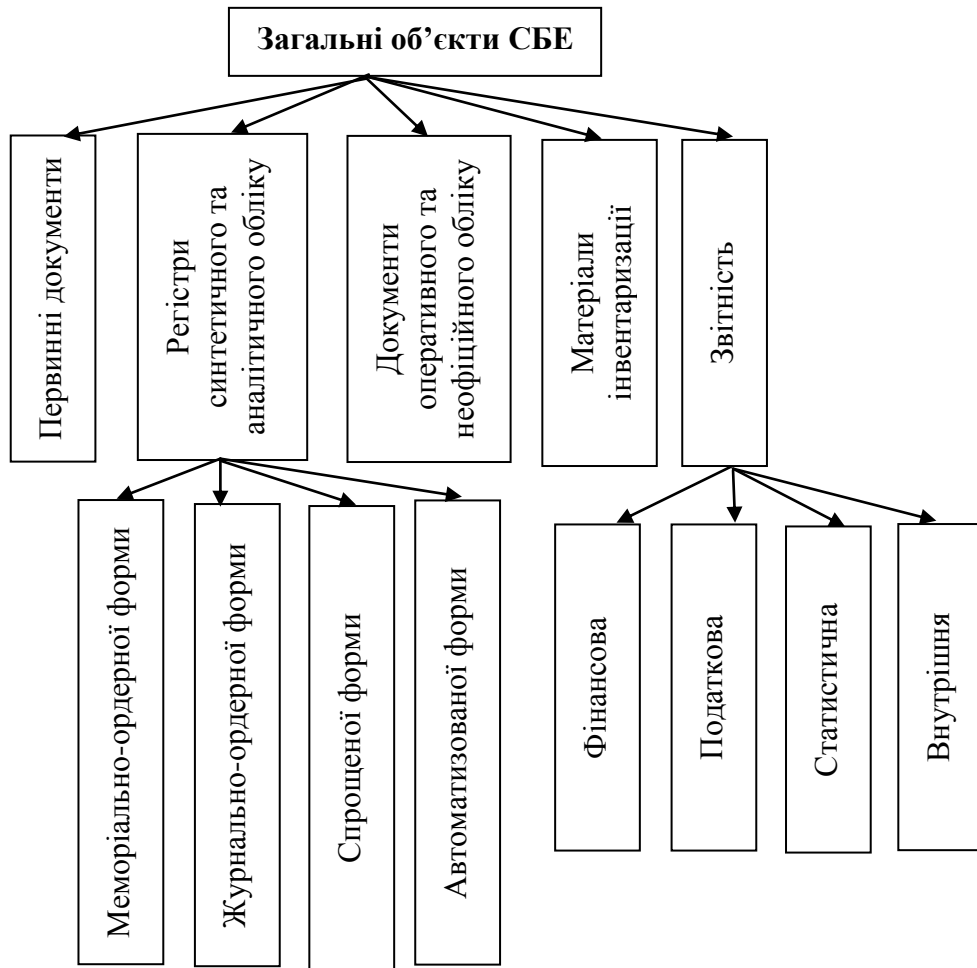


Рис. 1.4. Загальні об'єкти судово-бухгалтерської експертизи

2) **регістри синтетичного та аналітичного обліку** – носії спеціального формату (паперові, електронні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограм тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого нагромадження, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку (згідно з **Положенням** про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88).

Основною вимогою, що висувається до облікових реєстрів в рамках СБЕ, є відповідність первинним документам, які підтверджують факт здійснення господарської операції. За допомогою порівняння з даними первинних документів експерт-бухгалтер встановлює невідповідності, які свідчать про здійснення зловживань.

Залежно від форми бухгалтерського обліку як певної системи реєстрів бухгалтерського обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них, що обирається суб'єктами господарювання самостійно з додержанням єдиних засад бухгалтерського обліку та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних (**Методичні рекомендації** по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356), облікові реєстри можуть бути

представлені обліковими журналами та відомостями до них, Головною книгою, таблицею аналітичних даних, аркушами-розшифровками, реєстром депонованої зарплати, бухгалтерською довідкою тощо – за формами, наведеними у табл. 1.1;

3) **звітність** – документи, що містять підсумкові показники, які характеризують суб'єкт господарювання. Склад звітності вітчизняного суб'єкта господарювання наведений у табл. 1.2.

Для експерта-бухгалтера може стати корисним дослідження показників внутрішньої звітності, яка призначається для внутрішнього поточного контролю та управління суб'єкта господарювання і складається за потребою керівництва. Внутрішня звітність характеризує окремі фрагменти діяльності цього суб'єкта за допомогою натуральних, трудових та грошових вимірників.

Період, за який складається внутрішня звітність, склад, формат, зміст, методика розрахунку показників тощо встановлює кожний суб'єкт господарювання самостійно. Зазначена звітність не надається зовнішнім користувачам, а її показники не підлягають оприлюдненню, тому вона є більш реальною та достовірною;

4) **документи оперативного та неофіційного обліку** – документи, які розшифровують і доповнюють дані бухгалтерського обліку (наприклад, касова стрічка, фіскальні чеки, чернетки матеріально-відповідальних осіб, бухгалтерів, касирів тощо).

Їхнє ведення не передбачене нормативними документами з бухгалтерського обліку, типові форми не затверджені державними органами або управлінським персоналом суб'єкта господарювання. Ці документи складаються посадовими або матеріально-відповідальними особами з власної ініціативи, наприклад, з метою контролю за рухом грошових коштів, товарів, готової продукції тощо.

Слід пам'ятати, що подібні документи можуть бути досліджені експертом-бухгалтером як допоміжні і без підтвердження іншими матеріалами не можуть стати основою експертного висновку;

5) **матеріали інвентаризації** – документи, якими оформлюють результати проведеної на суб'єкті господарювання інвентаризації: інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, протокол засідання інвентаризаційної комісії відносно підведення підсумків проведеної інвентаризації тощо.

Досліджувати ці матеріали необхідно у поєднанні з даними бухгалтерського обліку для встановлення відхилення облікових даних.

Форми обліку, можливі до застосування на вітчизняних суб'єктах господарювання

Назва форми	Характеристика форми
Меморіально-ордерна	Складається з головного реєстру синтетичного обліку – книги «Журнал-Головна» і 15 іменних меморіальних ордерів. В основу покладено принцип хронологічного запису. Характеризується простотою побудови, наочністю, контрольованістю записів, широкими можливостями для розподілу праці, трудомісткістю, нераціональністю за великої кількості рахунків. Застосовується в бюджетних установах
Журнально-ордерна	Господарські операції відображаються в облікових реєстрах – журналах-ордерах під час надходження первинних документів або підсумками за місяць, в залежності від характеру і змісту операцій. Записи до журналів здійснюються за кредитом одного (або декількох) синтетичних рахунків в дебет багатьох рахунків синтетичного обліку. Формування аналітичних даних здійснюється групуванням однакових за економічним змістом даних первинних документів у відомостях, з яких підсумки переносяться до відповідних журналів. Форма передбачає також складання Головної книги, таблиць аналітичних даних, аркушів-розшифровок, реєстру депонованої заробітної плати, бухгалтерських довідок (за здійснення відповідних операцій). Інформація про господарські операції з облікових реєстрів використовується для складання фінансової звітності. Переваги та недоліки зворотні меморіально-ордерній формі. Використовується на більшості суб'єктів підприємництва
Спрощена	Має два різновиди: проста форму бухгалтерського обліку та форма бухгалтерського обліку з використанням (веденням) реєстрів обліку майна малого підприємства. Перший різновид передбачає використання Журналу обліку господарських операцій, де здійснюються записи на підставі первинних та зведених облікових документів, відомостей нарахування заробітної плати і амортизації тощо з відображення суми операції на рахунках бухгалтерського обліку. При другому різновиді додатково використовуються: Відомість 1-м для обліку готівки, грошових коштів і документів, еквівалентів грошових коштів, Відомість 2-м «Облік запасів», Відомість 3-м для обліку розрахунків з дебіторами і кредиторами за податками й платежами, довгострокових зобов'язань і доходів майбутніх періодів, розрахунків з оплати праці, Відомість 4-м для обліку необоротних активів та амортизації (зносу), капітальних і фінансових інвестицій та інших необоротних активів, Відомість 5-м для обліку витрат, у т. ч. на виробництво, доходів і фінансових результатів, власного капіталу, витрат майбутніх періодів, забезпечень майбутніх витрат і платежів, Оборотно-сальдова відомість. Застосовується малими підприємствами з незначним документообігом (кількістю господарських операцій), що здійснюють діяльність з виконання нематеріаломістких робіт і послуг
Автоматизована	Практичне застосування залежить від набору технічних засобів і організаційних форм використання. Не існує без конкретної комп'ютерної програми. Можливе використання різних облікових реєстрів

Склад звітності вітчизняного суб'єкта господарювання

Вид звітності	Сутність і склад
Фінансова	Бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Складається в порядку та за формою, визначеною Міністерством фінансів України, містить баланс (звіт про фінансовий стан), звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал і примітки до фінансової звітності
Податкова	Подається у вигляді податкових декларацій (розрахунків) платником податків (у тому числі відокремленими підрозділами у випадках, визначених Податковим Кодексом України) контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання. Представлена значною кількістю форм у зв'язку з наявністю великої кількості податків, платежів і зборів. Порядок, строк подання і методика розрахунку показників затверджується Державною податковою службою України
Статистична	Складається усіма суб'єктами господарювання, надає органам державної статистики інформацію для оцінювання стану та розвитку економіки держави і планування макроекономічних показників. Перелік форм та строки їх подання визначаються за галуззю діяльності суб'єкта господарювання Державною службою статистики

Наступною групою об'єктів судово-бухгалтерської експертизи є **спеціальні** об'єкти (рис. 1.5), до яких належать:

1) **документи, пов'язані з діяльністю суб'єкта господарювання**, господарські операції якого стали предметом розслідування чи розгляду судово-слідчих органів:

- **установчі** (статут, установчий або засновницький договір, протоколи зборів засновників);

- **дозвільні** (ліцензії, патенти тощо),

- **реєстраційні** (довідки про внесення до єдиного державного реєстру платників податків, Пенсійного фонду, митниці тощо);

- **розпорядчі** – накази та розпорядження керівництва, пов'язані з управлінням, наприклад, наказ про облікову політику, проведення інвентаризації, прийняття (звільнення), преміювання працівників тощо;

- **інструктивні** матеріали: посадові інструкції, затверджені графіки виконання певного комплексу робіт, договори про повну матеріальну відповідальність, планово-економічна та аналітична документація суб'єкта господарювання (бізнес-плани, інвестиційні проекти, програми бюджетування, кошторис витрат), документи, в яких відображені зміни й коригування планів і програм, передбачено норми матеріальних, трудових та інших витрат суб'єкта господарювання тощо.

Дослідження вищезазначених документів є обов'язковим для експерта-бухгалтера під час встановлення можливості здійснення

суб'єктом господарювання видів діяльності, передбачених статутом, дослідження фактів порушення внутрішніх нормативних документів суб'єкта господарювання, необґрунтованого витрачання грошових коштів та інших ресурсів, нецільового використання фінансування, одержаного з бюджету;

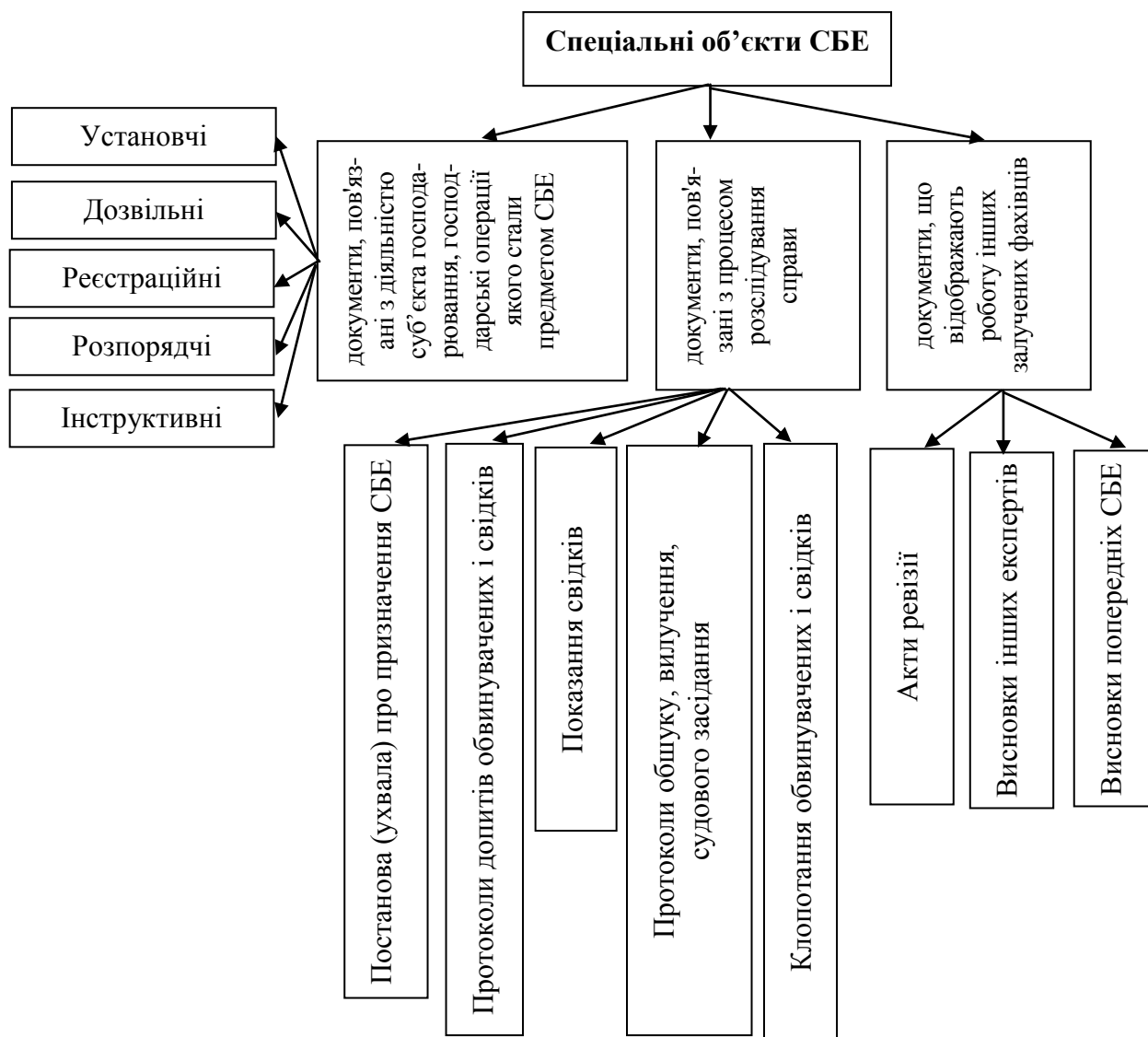


Рис. 1.5. Спеціальні об'єкти судово-бухгалтерської експертизи

2) документи, пов'язані з процесом розслідування справи

- **постанова (ухвала)** про призначення судово-бухгалтерської експертизи роз'яснює експерту-бухгалтеру обставини справи, наводить поставлені перед ним слідчим або судом питання;

- **протоколи допитів** обвинувачених і свідків є додатковим матеріалом для характеристики досліджуваних господарських операцій, бо містять інформацію про час, місце та обсяг здійснених господарських операцій, обставини, які підтверджуються чи піддаються сумніву, порядок заповнення реквізитів документів, етапи проходження та обробки в бухгалтерії, порядок виконання тощо;

- **показання свідків** вважаються допоміжними, без перевірки та

підтвердження відповідними документами справи не можуть бути основою експертного висновку (наприклад, свідчення матеріально-відповідальної особи про розмір нестачі товарно-виробничих запасів на складі повинні знайти підтвердження в інвентаризаційному описі та порівняльній відомості);

- **протоколи обшуку** мають значення для встановлення експертом-бухгалтером місця вилучення документів, що може бути важливим у суперечці сторін;

- **протоколи вилучення** дозволяють дати правильний і вичерпний висновок за фактами та обставинами, що досліджуються шляхом проведення зустрічної перевірки;

- **протоколи судового засідання** вивчаються, якщо на експертизу надійшла справа, повернена на дорозслідування судом другої інстанції;

- **клопотання** обвинувачених і свідків про залучення до справи додаткових документів або перевірку окремих фактів тощо;

3) **документи, які відображають результати роботи фахівців інших спеціальностей, залучених до процесу розслідування**

- **акт ревізії**, що передувала призначенню СБЕ, дозволяє дізнатися про обставини діяльності суб'єкта підприємництва, порушення якої розслідуються в рамках справи;

- **висновки експертів інших галузей знань**, які мають спільний з судово-бухгалтерською експертизою предмет дослідження (наприклад, висновок експерта-технолога про кількість витраченої сировини допомагає експерту-бухгалтеру встановити розмір перевитрачання, нестачі, завданого матеріального збитку);

- **висновки попередніх судово-бухгалтерських експертиз** надаються експерту, що проводить додаткову або повторну СБЕ, для характеристики обсягу та напрямів проведеного дослідження, обґрунтування отриманих результатів.

Суб'єкти судово-бухгалтерської експертизи в Україні визначені Законом України «Про судову експертизу» як

1) **державні спеціалізовані установи**

- науково-дослідні установи судових експертиз Міністерства юстиції України;

- науково-дослідні установи судових експертиз, судово-медичні та судово-психіатричні установи Міністерства охорони здоров'я України;

- експертні служби Міністерства внутрішніх справ України, Міністерства оборони України, Служби безпеки України та Державної прикордонної служби України.

2) **судові експерти**, які не є працівниками державних спеціалізованих установ - у випадках і на умовах, визначених законодавчо (рис. 1.6).

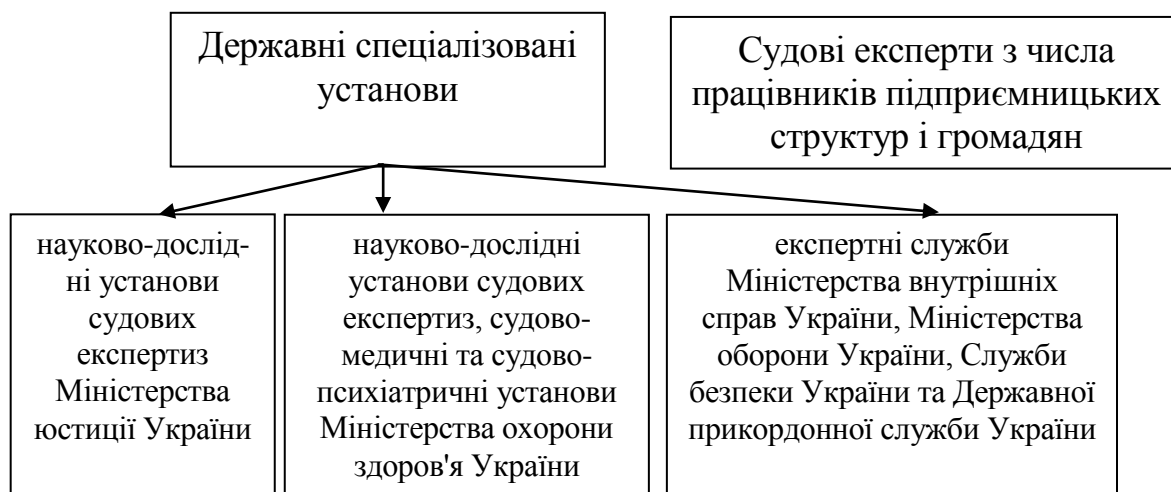


Рис. 1.6. Суб'єкти судово-бухгалтерської експертизи в Україні

Виключно державними спеціалізованими установами здійснюється судово-експертна діяльність, пов'язана з проведенням криміналістичних, судово-медичних і судово-психіатричних експертиз.

Судовими експертами можуть бути особи, які мають необхідні знання для надання висновку з досліджуваних питань:

1) щодо **судових експертів державних спеціалізованих установ** – фахівці, які мають відповідну вищу освіту, освітньо-кваліфікаційний рівень не нижче спеціаліста, пройшли відповідну підготовку та отримали кваліфікацію судового експерта з певної спеціальності;

2) щодо **судових експертів, які не є працівниками цих установ**, – фахівці, які мають відповідну вищу освіту, освітньо-кваліфікаційний рівень не нижче спеціаліста, пройшли відповідну підготовку в державних спеціалізованих установах Міністерства юстиції України, атестовані та отримали кваліфікацію судового експерта з певної спеціальності у порядку, передбаченому законом.

Метою атестації судового експерта є оцінка професійного рівня фахівців, які залучаються до проведення судових експертиз або беруть участь у розробках теоретичної та методичної бази судової експертизи.

Атестовані судові експерти включаються до відповідного **державного Реєстру**, ведення якого покладається на Міністерство юстиції України.

В Україні встановлені основні види експертних спеціальностей, за якими присвоюється кваліфікація судового експерта-бухгалтера фахівцям підприємницьких структур та громадянам (табл. 1.3).

Перелік експертних спеціальностей, за якими присвоюється кваліфікація судового експерта-бухгалтера фахівцям підприємницьких структур та громадянам

Вид судової експертизи	Індекси експертних спеціальностей	Види експертних спеціальностей
11. Економічна експертиза	11.1	Дослідження документів бухгалтерського обліку і звітності
	11.2	Дослідження документів про фінансово-кредитні операції
	11.3	Дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій

Права, обов'язки, відповідальність судового експерта визначаються законодавчо.

Судовому експерту **забороняється** використовувати свої повноваження з метою одержання неправомірної вигоди або прийняття обіцянки та пропозиції такої вигоди для себе чи інших осіб.

Не може залучатися до виконання обов'язків судового експерта особа, визнана в установленому законом порядку недієздатною, а також та, яка має не зняту або не погашену судимість, або на яку протягом останнього року накладалося адміністративне стягнення за вчинення корупційного правопорушення або дисциплінарне стягнення у вигляді позбавлення кваліфікації судового експерта.

Інші обставини, що забороняють участь особи як експерта в судочинстві, передбачаються процесуальним законодавством.

Незалежно від виду судочинства судовий експерт **зобов'язаний**

- 1) провести повне дослідження і дати обґрунтований та об'єктивний письмовий висновок;
- 2) на вимогу особи або органу, які залучили експерта, судді, суду дати роз'яснення щодо даного ним висновку;
- 3) заявляти самовідвід за наявності передбачених законодавством підстав, які виключають його участь у справі.

Інші обов'язки судового експерта передбачаються процесуальним законодавством.

Незалежно від виду судочинства судовий експерт має **право**

- 1) ознайомлюватися з матеріалами справи, що стосуються предмета судової експертизи, і подавати клопотання про надання додаткових матеріалів;
- 2) вказувати у висновку експерта на виявлені в ході проведення судової експертизи факти, які мають значення для справи і з приводу яких йому не були поставлені питання;

3) з дозволу особи або органу, які призначили судову експертизу, бути присутнім під час проведення слідчих чи судових дій і заявляти клопотання, що стосуються предмета судової експертизи;

4) подавати скарги на дії особи, у провадженні якої перебуває справа, якщо ці дії порушують права судового експерта;

5) одержувати винагороду за проведення судової експертизи, якщо її виконання не є службовим завданням;

б) проводити на договірних засадах експертні дослідження з питань, що становлять інтерес для юридичних і фізичних осіб, з урахуванням обмежень, передбачених законом.

Інші права судового експерта передбачаються процесуальним законодавством.

Судовий експерт на підставах і в порядку, передбаченими законодавством, може бути притягнутий до **дисциплінарної, матеріальної, адміністративної чи кримінальної** відповідальності.

Права, обов'язки, відповідальність судових експертів згідно з **Інструкцією** про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень наведені в табл. 1.4.

Згідно із даною **Інструкцією** експерту **забороняється**

1) проводити експертизу без письмової вказівки керівника (заступника керівника) експертної установи, керівника структурного підрозділу;

2) передоручати проведення експертизи іншій особі;

3) самостійно збирати матеріали, які підлягають дослідженню, а також вибирати вихідні дані для проведення експертизи, якщо вони відображені в наданих йому матеріалах неоднозначно;

4) вирішувати питання, які виходять за межі спеціальних знань експерта та з'ясування питань права;

5) вступати у не передбачені порядком проведення експертизи контакти з особами, якщо такі особи прямо чи опосередковано зацікавлені в результатах експертизи;

б) зберігати матеріали справ та об'єкти експертних досліджень поза службовим приміщенням.

**Права, обов'язки, відповідальність судових експертів
згідно з Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень**

Права судового експерта	Обов'язки судового експерта	Відповідальність судового експерта
1	2	3
ознайомлюватися з матеріалами справи, які стосуються предмета експертизи;	заявити самовідвід за наявності передбачених законодавством обставин;	за надання завідомо неправдивого висновку, за відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків, а також за розголошення даних, що стали йому відомі під час проведення експертизи, – передбачена кримінальна відповідальність згідно з чинним законодавством;
відповідно до процесуального законодавства заявляти клопотання про надання додаткових матеріалів і зразків та вчинення інших дій, пов'язаних із проведенням експертизи;	прийняти до виконання доручену йому експертизу; особисто провести повне дослідження, дати обґрунтований та об'єктивний письмовий висновок на поставлені питання, а в разі необхідності роз'яснити його;	за злісне ухилення від явки до органів досудового розслідування або суду – передбачена адміністративна відповідальність згідно з чинним законодавством;
з дозволу органу (особи), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), бути присутнім під час проведення процесуальних, виконавчих дій та ставити питання учасникам процесу, що стосуються предмета чи об'єкта експертизи, та проводити окремі дослідження у їх присутності;	невідкладно заявити клопотання органу (особі), який призначив експертизу, щодо уточнення питань або надання відповідних матеріалів у разі виникнення сумніву щодо змісту та обсягу доручення (поставлених експертів питань) або виникнення потреби у додаткових матеріалах, необхідних для проведення повного дослідження;	
вказувати у висновку експерта на факти, виявлені під час проведення експертизи, що мають значення для справи, але стосовно яких йому не були поставлені питання, та на обставини, що сприяли (могли сприяти) вчиненню правопорушення;	повідомити в письмовій формі орган (особу), який призначив експертизу, про неможливість її проведення та повернути надані матеріали справи й інші документи, якщо поставлене питання виходить за межі компетенції експерта або якщо надані йому матеріали недостатні для вирішення поставленого питання, а витребувані додаткові матеріали не були надані;	
у разі незгоди з іншими членами експертної комісії складати окремий висновок;		

Продовження табл. 1.4

1	2	3
викладати письмово відповіді на питання, які ставляться йому під час надання роз'яснень чи показань;	з'явитися на виклик органу (особи), який призначив експертизу, для надання роз'яснень, показань чи доповнень з приводу проведеної експертизи або причин повідомлення про неможливість її проведення;	за допущені порушення під час проведення експертизи, що не тягнуть за собою кримінальної чи адміністративної відповідальності, – передбачена дисциплінарна відповідальність згідно з чинним законодавством;
на забезпечення безпеки за наявності відповідних підстав;		
оскаржувати в установленому законодавством порядку дії та рішення органу (особи), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), що порушують права експерта або порядок проведення експертизи;	забезпечити збереження об'єкта експертизи. Якщо дослідження пов'язане з повним або частковим знищенням об'єкта експертизи чи зміною його властивостей, експерт повинен одержати на це дозвіл від органу (особи), який призначив експертизу;	у разі завдання своїми діями майнової шкоди під час проведення експертизи – передбачена матеріальна відповідальність згідно з чинним законодавством
одержувати винагороду за проведення експертизи та, відповідно до законодавства, компенсацію (відшкодування) витрат за виконану роботу та витрат, пов'язаних із викликом для надання роз'яснень чи показань, у разі якщо це не є його службовим обов'язком;	не розголошувати без дозволу органу (особи), який призначив експертизу, відомості, що стали йому відомі у зв'язку з виконанням обов'язків, або не повідомляти будь-кому, крім органу (особи), який призначив експертизу, чи суду про перебіг проведення експертизи та її результати;	
відмовитися від проведення експертизи, якщо наданих матеріалів недостатньо для виконання покладених на нього обов'язків, а витребувані додаткові матеріали не надані, або якщо поставлені питання виходять за межі його спеціальних знань (заява про відмову повинна бути вмотивованою)	у разі постановлення ухвали суду про припинення проведення експертизи – негайно повернути матеріали справи та інші документи, що використовувалися для проведення експертизи	

Тема 2. ОРГАНІЗАЦІЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

1. Етапи проведення СБЕ

2. Нормативно-правове регулювання судової експертизи

3. Інформаційне та фінансове забезпечення СБЕ

4. Проведення експертизи на стадії попереднього розслідування та в суді

1 Етапи проведення СБЕ

Судово-бухгалтерська експертиза є процесом дослідження, тому вона складається з етапів (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Етапи судово-бухгалтерської експертизи

Назва етапу	Процедури в рамках етапу
Підготовчий	підбір експерта-бухгалтера для проведення дослідження;
	визначення кола питань, що потребують дослідження;
	винесення постанови (ухвали) про призначення експертизи;
	вивчення експертом-бухгалтером змісту завдання СБЕ;
	добір експертом-бухгалтером нормативно-правових актів з досліджуваних питань
Організаційно-методичний	вивчення змісту й повноти представлених на експертизу матеріалів;
	розробка методики проведення експертизи;
	складання календарного плану-графіка проведення судово-бухгалтерської експертизи
Дослідний	виконання експертом-бухгалтером конкретних дослідницьких процедур
Узагальнення та оцінки результатів СБЕ	узагальнення результатів СБЕ;
	передача висновку експерта органу або особі, які призначили експертизу, та наступне оцінювання цього документа слідчим або судом;
	за необхідності – допит експерта слідчим або в суді

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

- **підбір експерта-бухгалтера для проведення дослідження** здійснюється, виходячи зі змісту питань, які виносяться на розгляд експертизи. Експерт-бухгалтер обирається відповідно до його професійних якостей, кваліфікації, компетентності зазвичай з числа осіб, внесених до державного Реєстру атестованих судових експертів.

Експертизи та дослідження проводяться експертними установами за зонами згідно з **Переліком** регіональних зон обслуговування науково-дослідними установами судових експертиз Міністерства юстиції України (Додаток 5). За наявності обставин, що зумовлюють неможливість або недоцільність проведення експертизи в експертній установі за зоною регіонального обслуговування, орган (особа), який призначає експертизу (залучає експерта), зазначивши відповідні мотиви, доручає її виконання експертам іншої експертної установи;

- **визначення кола питань, що потребують дослідження** експерта-бухгалтера, здійснюється органом (особою), що призначив (ініціював) проведення експертизи;

- **винесення постанови (ухвали) про призначення СБЕ** здійснюється уповноваженою на те особою (органом).

Структура постанови (ухвали) законодавчо не визначена, але згідно з процесуальними нормами складається з трьох частин:

1) у **вхідній** частині вказуються місце й дата винесення постанови (ухвали); посада, звання та прізвище особи, що призначила експертизу (залучила експерта); назва суду; назва справи та її номер;

2) в **описовій** частині викладаються обставини справи, які мають значення для проведення експертизи; підстави для призначення експертизи; прізвище експерта або назва експертної установи, експертам якої доручається проведення експертизи;

3) у **резолютивній** частині постанови наводяться питання, які виносяться на розгляд експертів; перелік об'єктів, що підлягають дослідженню (у тому числі порівняльних зразків та інших матеріалів, направлених експертів, або посилення на такі переліки, що містяться в матеріалах справи із зазначенням точного найменування, кількості, міри ваги, серії та номера – для грошей НБУ та іноземної валюти тощо); а також дані, що мають значення для проведення експертизи.

Орієнтовний перелік питань, що можуть бути поставлені під час проведення відповідного виду експертизи, наведено в **Науково-методичних рекомендаціях** з питань підготовки і призначення судових експертиз та експертних досліджень (наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5) – Додаток 6.

У разі необхідності проведення **додаткової або повторної експертизи** у постанові (ухвалі) про призначення експертизи (залучення експерта) зазначаються мотиви та підстави для її призначення.

У документі про призначення експертизи (залучення експерта) для проведення **комплексної експертизи** зазначаються її назва та експертна установа, експертам якої доручено її проведення, а в разі участі в її проведенні особи, яка не працює в експертній установі, – також прізвище, ім'я та по батькові, освіта, спеціальність, місце роботи, місце реєстрації цієї особи, інші дані. Якщо проведення комплексної експертизи доручено експертам декількох експертних установ, у документі про призначення експертизи (залучення експерта) зазначається, котра з них є провідною, тобто здійснює організацію проведення експертизи, зокрема координацію роботи експертів і зв'язок з органом (особою), який призначив експертизу (залучив експерта).

Приклади ухвали та постанови про призначення судово-бухгалтерської експертизи наведені у Додатках 7,8;

- **вивчення експертом-бухгалтером змісту завдання судово-бухгалтерської експертизи**, під час якого експерт-бухгалтер з'ясовує, чи достатньо його знань для розв'язання поставлених слідчим (судом) питань,

чи є необхідність у залученні до проведення СБЕ експертів інших спеціальностей. За надання згоди на проведення дослідження експерт-бухгалтер узгоджує місце проведення експертизи;

- **добір експертом-бухгалтером нормативно-правових актів з досліджуваних питань.**

Організаційно-методичний етап включає наступні процедури:

- **вивчення змісту й повноти представлених на експертизу матеріалів** здійснюється експертом-бухгалтером для визначення рівня достатності наданих матеріалів справи для відповіді на поставлені питання. За недостатності інформації експерт подає слідчому (суду) клопотання про надання йому додаткових матеріалів. Якщо протягом 30 календарних днів після подачі клопотання експерт не отримав відповіді, він письмово повідомляє орган (особу), який призначив експертизу (залучив експерта), про неможливість надання висновку;

- **розробка методики проведення експертизи.** Згідно із законодавством організація науково-методичного забезпечення судово-експертної діяльності державних спеціалізованих установ покладається на міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать дані установи. Методики проведення судових експертиз (крім судово-медичних та судово-психіатричних) підлягають атестації та державній реєстрації за порядком, що визначається Кабінетом Міністрів України.

Визначення способу проведення експертизи (обрання певних методик чи методів дослідження) належить до компетенції експерта як такий, що відповідає завданням експертного дослідження;

- **складання календарного плану-графіка проведення судово-бухгалтерської експертизи**, зміст якого залежить від обсягу робіт, наданих для дослідження матеріалів, кількості залучених експертів-бухгалтерів тощо. Складання плану-графіка здійснюється відповідно до загальних **принципів** планування дослідження: **комплексності** (забезпечення взаємозв'язку й погодженості всіх етапів експертного дослідження), **гнучкості** (можливість внесення змін до плану-графіку в процесі експертного дослідження, обумовлена обставинами справи чи результатами дослідження), **ефективності** (взаємоув'язка етапів планування за строками, колом питань і переліком об'єктів).

Дослідний етап судово-бухгалтерської експертизи передбачає виконання експертом-бухгалтером конкретних дослідницьких процедур на основі наданих слідчим (судом) матеріалів для вирішення поставлених перед ним питань.

Експерт використовує поняття **стандарту СБЕ** – основних позицій, необхідних для ретельного розроблення методики проведення експертизи – **об'єктів** дослідження, **джерел** інформації, **методичних прийомів** проведення експертизи та узагальнення її результатів.

Під час проведення експертиз з метою виконання певного експертного завдання експертами застосовуються відповідні методи дослідження, методики проведення експертиз, нормативно-правові акти та документи (міжнародні, національні та галузеві стандарти, технічні умови, правила, норми, положення, інструкції, рекомендації, переліки, настановчі документи Держспоживстандарту України), а також чинні республіканські стандарти колишньої УРСР та державні класифікатори, галузеві стандарти та технічні умови колишнього СРСР, науково-технічна, довідкова література, програмні продукти тощо.

Етап узагальнення та оцінювання результатів судово-бухгалтерської експертизи складається з наступних процедур:

- **узагальнення результатів** експертизи, що передбачає групування недоліків і відхилень, які виявлено в процесі дослідження за економічною однорідністю та хронологічною послідовністю, систематизацію результатів дослідження, складання експертного висновку, розробку пропозицій із профілактики виявлених недоліків;

- **передача висновку експерта** органу або особі, які призначили експертизу, та наступна **оцінка** цього документу слідчим або судом;

- **за необхідності** – допит експерта слідчим або в суді, якщо в результаті оцінки висновку виникла необхідність його уточнення або пояснення.

2 Нормативно-правове регулювання судової експертизи

Основним нормативно-правовим документом, що регламентує експертну діяльність, є Закон України «**Про судову експертизу**» № 4038-ХІІ від 25.02.1994 р., який визначає правові, організаційні і фінансові основи судово-експертної діяльності з метою забезпечення правосуддя України незалежною, кваліфікованою і об'єктивною експертизою, орієнтованою на максимальне використання досягнень науки і техніки.

Положення даного документа поширюються на всі існуючі в Україні види судових експертиз, у тому числі на судово-бухгалтерську.

Закон визначає дефініцію судової експертизи, принципи її організації, суб'єктів судово-експертної діяльності, права, обов'язки, відповідальність судових експертів, фінансове та організаційне забезпечення судово-експертної діяльності, питання міжнародного співробітництва у галузі судової експертизи тощо.

Правовою основою порядку проведення судово-бухгалтерської експертизи є **процесуальне законодавство**:

- за кримінальними справами – **Кримінально-процесуальний кодекс України** від 13.04.2012 р. № 4651-VI (регулює порядок порушення, розслідування, розгляду та вирішення кримінальних справ і залучення до цього процесу експерта-бухгалтера за необхідності його спеціальних знань);

- за цивільними справами – **Цивільно-процесуальний кодекс України** від 18.03.2004 р. № 1618-IV (призначений для врегулювання цивільних спорів, що виникають з приводу майнових і особистих немайнових відносин, основою яких є рівність сторін-учасниць);

- за господарськими спорами – **Господарсько-процесуальний кодекс України** від 06.11.1991 р. № 1798-ХІІ (регулює процеси вирішення спорів, які виникають між суб'єктами господарювання у процесі здійснення підприємницької діяльності).

Кодекси передбачають умови, за дотримання яких забезпечується **доказове значення** висновку судового експерта за справою, що розслідується або розглядається в суді.

Порядок призначення та проведення судово-бухгалтерської експертизи регулюється також низкою **внутрішньовідомчих підзаконних актів**, які затверджуються державними органами влади, уповноваженими здійснювати регулювання експертної діяльності в Україні – табл. 2.2.

Експерт-бухгалтер повинен достеменно знати сутність основних **нормативних документів** в обліковій галузі за наступною ієрархією:

- **вихідні правові норми**, зокрема, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 966-ХІV;

- **акти вищих органів виконавчої влади** – Укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів України в сфері бухгалтерського обліку;

- **правові акти Міністерства фінансів України** – Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти, що базуються на П(С)БО;

- **підзаконні акти міністерств і державних органів** – інструкції, положення, вказівки, методичні рекомендації;

- **децентралізовані нормативні акти** – накази, розпорядження суб'єктів господарювання щодо форм організації бухгалтерського обліку і облікової політики.

Таблиця 2.2

Нормативні документи, що регулюють окремі питання експертної діяльності

Назва нормативного документа	Характеристика
1	2
Порядок ведення державного Реєстру атестованих судових експертів (наказ Міністерства юстиції України від 29.03.2012 р. № 492/5)	Регулює порядок створення і ведення Міністерством юстиції України Державного реєстру атестованих судових експертів

1	2
Інструкція про призначення та проведення судових експертиз. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз (наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5)	Містять науково-практичні рекомендації з питань підготовки та проведення судових експертиз, визначають порядок призначення судової експертизи у науково-дослідних судово-експертних установах Міністерства юстиції України, обов'язки, права та відповідальність судового експерта, оформлення матеріалів для проведення експертизи, організацію проведення експертиз і оформлення їх результатів, завдання кожного виду експертиз
Про судову експертизу в кримінальних і цивільних справах (постанова Верховного Суду України від 30.05.1997 р. № 8)	Розглядає питання призначення і проведення експертиз, що виникають у практиці судів, а саме – дії суду під час проведення експертизи, способи проведення експертизи, порядок оплати праці експертів
Про деякі питання практики призначення судової експертизи: постанова Вищого господарського суду України від 23.03.2012 р. № 4	Визначає акти законодавства, якими слід керуватися під час вирішення питань призначення судової експертизи в судовому процесі, регулює випадки призначення додаткової та повторної експертизи тощо

3 Інформаційне та фінансове забезпечення СБЕ

Інформаційне та фінансове забезпечення судово-бухгалтерської експертизи регламентується законодавчо.

Проведення науково-дослідними установами судових експертиз **наукових розробок** з питань організації та проведення судових експертиз фінансується за рахунок **Державного бюджету України**.

Проведення судових експертиз державними спеціалізованими установами у **кримінальних** провадженнях за дорученням **слідчого, прокурора, суду** та у справах про **адміністративні** правопорушення здійснюється за рахунок коштів, які цільовим призначенням виділяються цим експертним установам з **Державного бюджету України**.

Проведення судових експертиз, обстежень і досліджень **судово-медичними та судово-психіатричними установами** здійснюється за рахунок коштів, які безпосередньо і цільовим призначенням виділяються цим експертним установам з **державного чи місцевого бюджету**.

Проведення судових експертиз, обстежень і досліджень у кримінальному провадженні державними спеціалізованими установами, судово-медичними та судово-психіатричними установами **на замовлення** підозрюваного, обвинуваченого, засудженого, виправданого, їх захисників, законного представника, потерпілого, його представника здійснюється **за рахунок замовника**.

Проведення **інших експертних досліджень** і обстежень державними спеціалізованими установами здійснюється **за рахунок замовника**.

Витрати на проведення судових експертиз науково-дослідними установами Міністерства юстиції України та судово-медичними і судово-психіатричними установами Міністерства охорони здоров'я України у цивільних і господарських справах відшкодовуються в порядку, передбаченому чинним законодавством.

Державні спеціалізовані установи, а також фахівці, що не є працівниками цих установ, виконують інші роботи на договірних засадах.

Підприємства, установи, організації незалежно від форми власності **зобов'язані надавати безоплатно** інформацію, необхідну для проведення судових експертиз, державним спеціалізованим установам, а також, за згодою, натурні зразки або каталоги своєї продукції, технічну документацію та іншу інформацію, необхідну для створення й оновлення методичної та нормативної бази судової експертизи.

Державні спеціалізовані установи, судові експерти та залучені фахівці, що проводять судові експертизи, у разі отримання інформації, що становить державну, комерційну чи іншу охоронювану законом таємницю, повинні забезпечити нерозголошення цих відомостей.

Під час проведення судових експертиз об'єкти дослідження можуть бути **пошкоджені або витрачені лише у тій мірі**, в якій це необхідно для дослідження. Експерт повинен уживати заходів щодо збереження наданих на експертизу об'єктів, аби не допустити їхнього знищення або пошкодження.

Якщо під час проведення експертизи об'єкт дослідження може бути пошкоджений або знищений, у документі про призначення експертизи (залучення експерта) повинен міститися дозвіл на його пошкодження або знищення. За відсутності дозволу на пошкодження чи знищення об'єкта має бути отримана письмова згода органу (особи), який призначив експертизу (залучив експерта).

У разі пошкодження чи знищення об'єкта в процесі дослідження до висновку експертизи вноситься щодо цього відповідний запис. Пошкоджені під час дослідження об'єкти або їхні залишки повертаються органу (особі), який призначив експертизу (залучив експерта).

Документальні матеріали, які були об'єктом дослідження, а також надані для порівняльного дослідження зразки позначаються відповідними штампами і після проведення експертизи (дослідження) повертаються органу (особі), який призначив експертизу (залучив експерта).

Державні спеціалізовані установи, що проводять судові експертизи, мають право одержувати від судів, органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів досудового розслідування зняття кримінального правопорушення та інші речові докази, щодо яких закінчено кримінальне провадження, для використання в експертній і науковій діяльності.

4 Проведення експертизи на стадії попереднього розслідування та в суді

Під час проведення експертного дослідження в рамках державної експертної установи виконується наступний алгоритм дій:

1) **керівник** експертної установи розглядає отримані матеріали і доручає відповідному структурному підрозділу експертної установи організувати проведення експертизи.

Якщо в експертній установі не проводяться визначені види експертиз та відсутні фахівці з певної галузі спеціальних знань, керівник експертної установи повідомляє про це орган (особу), який призначив експертизу (залучив експерта), та повертає матеріали справи без виконання.

У разі коли призначена первинна, додаткова, повторна або комплексна експертиза за процесом дослідження чи наданими об'єктами не є такою по суті, керівник експертної установи організовує проведення відповідної експертизи, а у вступній частині висновку зазначаються мотиви зміни її процесуального визначення відповідно до законодавства.

Якщо в одному документі про призначення експертизи (залучення експерта) є питання, що стосуються різних видів експертиз, не пов'язаних між собою, керівник установи визначає, які питання підлягають вирішенню у відповідному підрозділі та послідовність їхнього виконання.

У разі отримання матеріалів, оформлених з порушеннями, які виключають можливість організації проведення експертизи, керівник експертної установи терміново у письмовій формі повідомляє про це орган (особу), який призначив експертизу (залучив експерта). Якщо цей орган (особа) не вживає належних заходів для усунення цих перешкод, керівник експертної установи через 30 календарних днів з дня направлення повідомлення повертає йому матеріали;

2) **керівник підрозділу**, визнаного провідним під час проведення експертизи, за погодженням з керівниками інших підрозділів формує комісію експертів і призначає голову експертної комісії;

3) **експертна комісія** здійснює дослідження, оформлює його результати, після належного контролю з боку керівника експертної установи спрямовує до органу (особи), який призначив експертизу (залучив експерта).

У разі проведення експертизи **поза експертною установою** виконується наступний алгоритм дій:

1) **слідчий** обирає особу необхідної кваліфікації, як правило, звертаючись до державних установ необхідного профілю та вивчаючи реєстр експертів;

2) **слідчий** вручає експерту постанову про призначення експертизи, роз'яснює права й обов'язки судового експерта, передбачені процесуальними кодексами України, попереджує щодо відповідальності за відмову від надання висновку або за надання свідомо неправдивого висновку (робиться запис у постанові про призначення експертизи, який засвідчується підписом експерта);

3) **експерт** здійснює дослідження у звичайному порядку, оформлює його результати, надає слідчому експертний висновок;

4) **слідчий**, одержавши висновок експерта (чи його повідомлення про неможливість надати висновок), зобов'язаний пред'явити його для ознайомлення обвинувачуваному, котрий має право дати свої пояснення і заявити заперечення щодо висновку, а також клопотати відносно призначення додаткової або повторної експертизи.

Слідчий вправі бути присутнім під час проведення експертизи, чим забезпечує повноту використання експертом матеріалів справи, оперативність збору додаткових даних та здійснення слідчих дій, необхідність у яких виникає в процесі експертного дослідження, однак, слідчий не є учасником або співвиконавцем експертизи.

У разі призначення судової експертизи **судом** під час судового слідства виконується наступний алгоритм дій:

1) обраний **експерт-бухгалтер викликається** за кілька днів до початку слухання справи;

2) **головуючий** пред'являє експертові ухвалу суду, справу, додаткові матеріали, які потрібні для надання висновку, роз'яснює права, обов'язки, попереджає про відповідальність за відмову від дачі висновку або дачу свідомо неправдивого висновку. Документи, необхідні для дослідження, доставляються в ізольоване приміщення суду, де експерт знайомиться з ними за відсутності учасників процесу;

3) **експерт** здійснює дослідження у звичайному порядку, оформлює його результати, надає суду експертний висновок.

Для оцінювання якості експертного висновку та з метою отримання роз'яснень і уточнень щодо його окремих положень **слідчий (суддя)** має право **допитати** експерта-бухгалтера.

Експерт зобов'язаний давати показання слідчому, прокурору, слідчому судді та суду в установленому Кримінально-процесуальним Кодексом порядку.

Строк проведення експертизи встановлюється залежно від складності дослідження з урахуванням експертного навантаження фахівців керівником експертної установи (заступником керівника або керівником структурного підрозділу) у межах

- **10 календарних днів** – щодо матеріалів з невеликою кількістю об'єктів і простих за характером досліджень;

- **30 календарних днів** – відносно матеріалів із середньою кількістю об'єктів або середньої складності за характером досліджень;

- **60 календарних днів** – щодо матеріалів з великою кількістю об'єктів або складних за характером досліджень;

- **понад 60 календарних днів** – відносно матеріалів із дуже великою кількістю об'єктів або особливо складних за характером досліджень (досліджень з використанням криміналістичного обладнання, проведення експериментальних досліджень, застосування декількох методів), при цьому строк виконання **не повинен перевищувати 90 календарних днів**.

У визначений термін проведення експертизи не включається строк виконання клопотань експерта, усунення недоліків, допущених органом (особою), який призначив експертизу (залучив експерта).

Якщо експертиза є особливо складною, потребує вирішення більше 10 питань або вирішення питань, які потребують декількох досліджень, чи налічує понад п'ять томів матеріалів справи або є комплексною чи потребує залучення фахівців з інших установ (у тому числі судово-медичних), підприємств, організацій і не може бути виконана в зазначені строки, прийнятний новий строк встановлюється за письмовою домовленістю з органом (особою), який призначив експертизу (залучив експерта), після попереднього вивчення експертом наданих матеріалів.

Попереднє вивчення матеріалів під час проведення простих та середньої складності досліджень не повинно перевищувати відповідно **5 та 10 робочих днів**; під час складних та особливо складних дослідженнях – відповідно **15 та 20 робочих днів**.

У разі відмови органу (особи), який призначив експертизу (залучив експерта), у погодженні запропонованого прийняттого строку проведення експертизи матеріали справи повертаються з пропозицією призначити експертизу іншим суб'єктам судово-експертної діяльності.

У випадку невиконання клопотань експерта щодо надання додаткових матеріалів, несплати вартості експертизи в порядку, передбаченому чинним законодавством, незабезпечення доступу до об'єкта дослідження (учинення перешкод з боку сторін, що беруть участь у справі, в обстеженні об'єкта) матеріали справи повертаються органу (особі), який призначив експертизу (залучив експерта), із зазначенням мотивованих причин неможливості її проведення.

Тема 3. МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

1. *Загальні методи СБЕ*
2. *Спеціальні методи судово-бухгалтерської експертизи*
3. *Дослідження облікових даних в рамках СБЕ*
4. *Інвентаризація як метод судово-бухгалтерської експертизи*

1 Загальні методи СБЕ

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

Відповідними нормативними документами (міжнародними, національними та галузевими стандартами, положеннями, інструкціями, рекомендаціями тощо) визначені методики проведення судових експертиз, переліки науково-технічної, довідкової літератури, програмних продуктів тощо у допомогу судовому експерту.

Використання конкретних прийомів експертного дослідження залежить від особливостей злочину, стану бухгалтерського обліку на суб'єкті господарювання, матеріалів справи та входить до компетенції експерта.

Слід відмітити, що у рамках методики судових експертиз розглядаються як прийоми, що їх безпосередньо використовує експерт, так і методи, що були застосовані іншими спеціалістами, а їхні результати використовуються експертом під час експертного дослідження.

Методи та прийоми, які використовуються експертом-бухгалтером, поділяють на два самостійні розділи – **загальні та спеціальні методи**.

Загальна методика – це система методів досліджень, що застосовується під час вивчення різноманітних об'єктів незалежно від галузі та суб'єкта дослідження (рис. 3.1). Зазвичай загальні методи дослідження не ідентифікуються, а використовуються експертом імпліцитно.

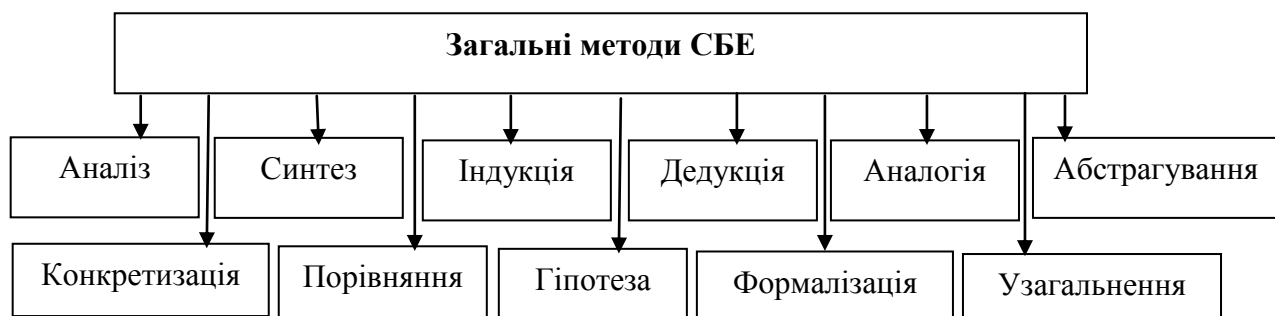


Рис. 3.1. Загальні методи судово-бухгалтерської експертизи

Загальна методика СБЕ включає наступні базові поняття:

- **аналіз** – прийом експертного дослідження, який полягає у розчленуванні об'єкта судово-бухгалтерської експертизи на складові елементи, вивченні їхніх ознак і властивостей та дозволяє за допомогою такого поділу встановити окремі факти господарської діяльності;

- **синтез** – прийом експертного дослідження об'єкта СБЕ, який полягає у вивченні його цілісності, єдності й взаємозв'язку структурних елементів, що дозволяє узагальнити виявлені факти, відокремлюючи типові від випадкових, основні від другорядних, з метою формулювання остаточних висновків;

- **індукція** – вивчення в процесі судово-бухгалтерської експертизи частини характеристик об'єкта, наприклад, суму нестачі товарно-матеріальних цінностей визначають за даними на початок кожного місяця за результатами інвентаризацій;

- **дедукція** – вивчення в процесі СБЕ загальної характеристики об'єкта, а потім - його складових частин, наприклад, визначення обсягу псування матеріальних цінностей загалом та провини матеріально-відповідальних осіб – кожного окремо;

- **аналогія** – вивчення одних об'єктів СБЕ на основі подібності з іншими, наприклад, прийняття рішення щодо правомірності висновків ревізії відносно обліку нестач за рахунок пересортиці;

- **абстрагування** – на основі вивчення судово-бухгалтерською експертизою конкретних об'єктів виявляють закономірність за іншими об'єктами, наприклад, недбале приймання сировини як причина матеріальних втрат на виробництві;

- **конкретизація** – всебічне дослідження стану об'єктів СБЕ, наприклад, встановлення експертизою конкретних матеріально-відповідальних осіб, суми заподіяного ними збитку, розробка заходів щодо профілактики цих правопорушень у майбутньому;

- **порівняння** - метод співставлення об'єктів дослідження з метою виявлення подібних та/або відмінних рис. Є основою дій експерта після вивчення ним обставин справи на етапі формування висновку щодо законності й доцільності операцій та дій відповідальних осіб.

Порівняння в судово-бухгалтерській експертизі виступає як сукупність способів, спрямованих на виявлення протиріч, відхилень та порушень в бухгалтерському обліку під час розслідування кримінальних справ про розкрадання, зловживання та інші злочини, з приводу яких слідством і судом були поставлені питання експерту-бухгалтеру. Виокремлюють **просте** порівняння – застосовується під час співставлення бухгалтерських документів та ґрунтується на виявленні в процесі перевірки документів очевидних відмінностей у них (наприклад, відсутність необхідних реквізитів, дати, підпису) та **складне** – досягається шляхом співставлення змісту бухгалтерських документів з вимогами нормативних актів, що регулюють господарську діяльність, ведення бухгалтерського обліку та складання звітності з метою встановлення їхньої

відповідності або невідповідності положенням цих документів;

- **гіпотеза** – побудова вірогідного знання, коли формулюється одна з можливих відповідей на питання, що виникло в процесі дослідження, один з можливих варіантів розв’язання проблеми.

Дослідження експертом-бухгалтером матеріалів справи завжди ґрунтується на побудові гіпотез, бо експерт-бухгалтер висуває певне припущення щодо конкретного факту виявленого порушення з врахуванням власного досвіду та кваліфікації. Далі, шляхом вивчення наданих документів експерт-бухгалтер перевіряє гіпотезу та доводить своє припущення або ж спростовує його та будує нову гіпотезу. Експерт може висунути одночасно декілька гіпотез і працювати над визначенням однієї правильної з них;

- **формалізація** – метод подання змістовної теорії як числення, полягає у заміні всіх змістовних термінів символами, а всіх змістовних тверджень – відповідними їм послідовностями символів або формул. Застосування цього методу відбувається у процесі формування висновку експерта у поєднанні з методом узагальнення;

- **узагальнення** – це логічний процес переходу від одиничного до загального, від менш загального до більш загального знання, об’єднання загальних властивостей однорідних предметів.

На підсумковому етапі дослідження експерт-бухгалтер здійснює узагальнення отриманої інформації та викладення висновків у поєднанні текстової форми та рисунків, таблиць, іншого графічного матеріалу з метою полегшення розуміння та сприйняття його висновку слідчим і судом.

2 Спеціальні методи судово-бухгалтерської експертизи

Спеціальні методи СБЕ як конкретні власні емпіричні прийоми, притаманні судово-бухгалтерській експертизі, представлені наступними групами (рис. 3.2):

1) **органолептичні** – дослідження об’єкта експертизи, яке здійснюються за допомогою органів людини, зокрема:

- **контрольні заміри робіт** – застосовуються для перевірки наявності виконаних робіт, обсягів виробництва, обсягу наданих послуг;

- **суцільне (безперервне) спостереження** – прийом статистичного контролю фактичного стану об’єкта, наприклад, проведення хронометражних спостережень під час експертизи норм виробітку;

- **вибіркові спостереження** – прийом статистичного дослідження якісних характеристик об’єкта, коли суцільний контроль технічно неможливий, наприклад, для визначення дефектів товарів, які надходять у торгівлю;

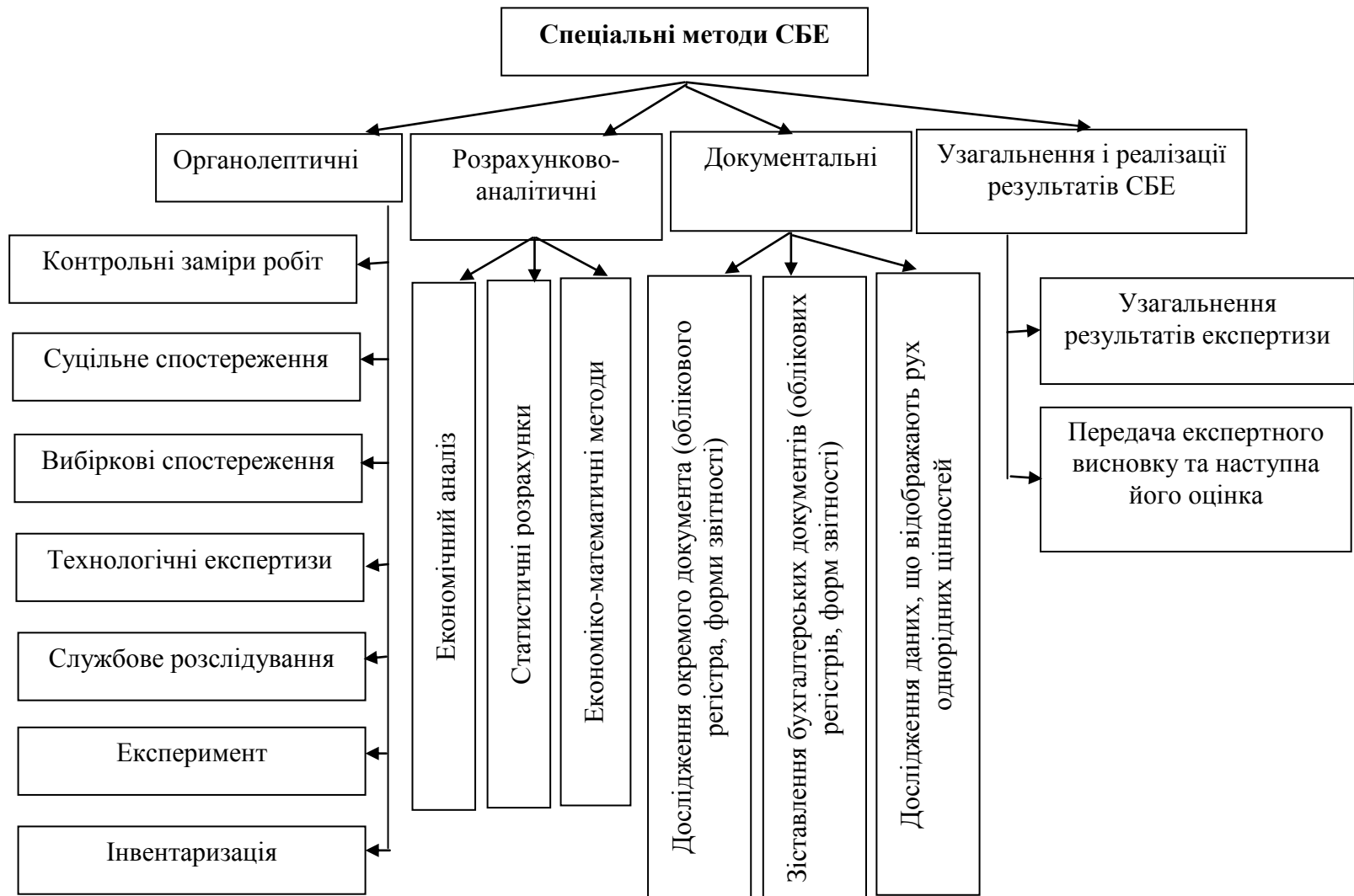


Рис. 3.2. Спеціальні методи судово-бухгалтерської експертизи

- **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 виходу готової продукції;

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

- **експеримент** – науково організований дослід з метою експертного дослідження результатів виконаних робіт;

- **інвентаризація** – метод наступного господарського контролю, за яким встановлюється фактична наявність матеріальних цінностей на певну дату.

Зазначимо, що експертами використовуються тільки результати органолептичних прийомів дослідження, а безпосередньо здійснюють їх інші спеціалісти;

2) **розрахунково-аналітичні** – дослідження об'єкта експертизи шляхом відповідних розрахунків і аналітичних дій, зокрема:

- **економічний аналіз** – система прийомів експертного дослідження, які використовуються для розкриття причинних зв'язків, що зумовили конфліктні ситуації і стали об'єктом розслідування. До них належать методи визначення абсолютних, відносних і середніх величин, побудова рядів динаміки, індексний метод, прийом групування, прийом балансового узагальнення, графічні прийоми, евристичні прийоми, факторний, системний та функціонально-вартісний аналізи тощо;

- **статистичні розрахунки** – визначення кількісних і якісних параметрів досліджуваних господарських процесів і явищ, які не містять початкова економічна інформація. За їх допомогою експерт-бухгалтер може визначити величину та якісні характеристики досліджуваних господарських операцій і процесів, виявити ті, які не знайшли відображення в бухгалтерському обліку та звітності. Використовуються, наприклад, для розрахунку коефіцієнта ритмічності поставок товарів, коефіцієнта трудової участі членів колективу тощо. До них відносять методи вивчення варіації, диференціації, інтенсивного розвитку, узагальнюючі індекси, регресійні моделі тощо;

- **економіко-математичні методи** – методичні прийоми встановлення взаємозв'язку факторів, визначення яких є неможливим за допомогою інших прийомів експертизи. Їх використання експертом підвищує ефективність економічного аналізу, проведеного експертом, за рахунок розширення досліджуваних факторів, для встановлення щільності та істотності зв'язків між показниками, що досліджуються, визначення ефективності здійснення господарських операцій. До них належать стохастичний аналіз, метод дисконтування, дисперсійний аналіз, методи

математичного програмування, кореляційно-регресійний аналіз, матричні методи аналізу тощо;

3) **документальні** – дослідження об'єкта експертизи, яке ґрунтується на використанні облікової інформації, зафіксованої у відповідних документах.

Основні завдання експертизи документів та орієнтовний перелік вирішуваних питань представлені в Додатку 6 відповідно до **Науково-методичних рекомендацій** з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень (наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5) за різновидами експертиз у рамках економічної експертизи:

- експертиза документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності;
- експертиза документів про економічну діяльність підприємств і організацій;
- експертиза документів фінансово-кредитних операцій;

4) **узагальнення й реалізація результатів судово-бухгалтерської експертизи** – завершальна стадія дослідження об'єкта експертизи, завданням якої є формування підсумкових даних експертного дослідження, групування виявлених недоліків і зловживань, реалізація результатів експертизи за напрямками:

- **узагальнення результатів** експертизи, що передбачає групування недоліків і відхилень, які виявлено в процесі дослідження за економічною однорідністю та хронологічною послідовністю, систематизацію результатів дослідження, складання експертного висновку, розробку пропозицій із профілактики виявлених недоліків;

- **передача висновку** експерта органу або особі, які призначили експертизу, та наступна оцінка цього документу слідчим або судом.

3 Дослідження облікових даних в рамках СБЕ

Дослідження облікових даних є одним з найважливіших видів методичних прийомів експерта-бухгалтера, що використовуються ним безпосередньо. Вони включають (рис 3.3):

1 Дослідження окремого документа (облікового реєстру, форми звітності):

1) **формальна перевірка** – спосіб дослідження, за допомогою якого визначають правильність, повноту оформлення та заповнення необхідних реквізитів документа, відповідність підписів осіб, які склали документ тощо, тобто зовнішній вид носія облікової інформації.

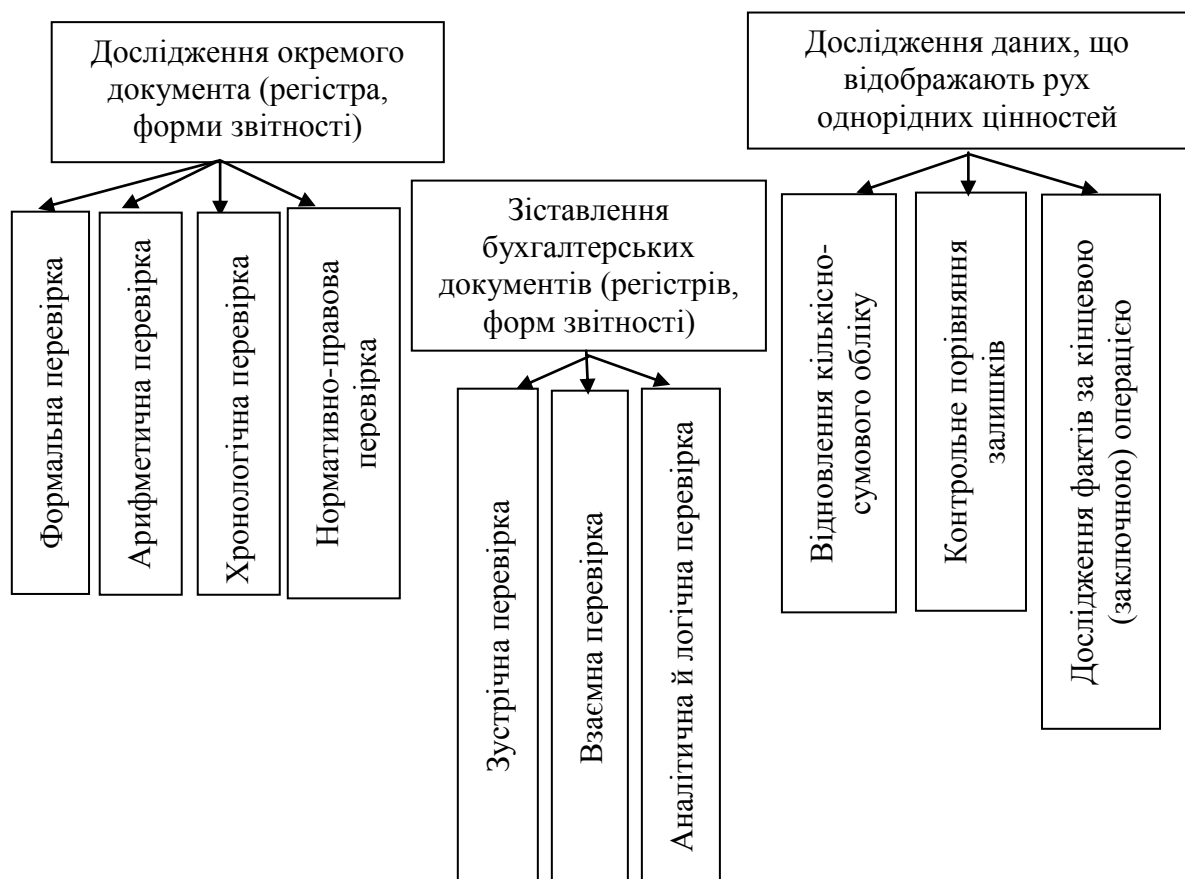


Рис. 3.3. Дослідження облікових даних в рамках СБЕ

Формальними ознаками, які повинні привернути увагу експерта-бухгалтера, можуть виступати

щодо первинного документу:

- відсутність при виконавчому документі розпорядчого документа, що дає підставу на виконання операції, та навпаки;
- складання документа з порушенням встановленої форми;
- незаповнення обов'язкових реквізитів документа;
- взаємна невідповідність окремих реквізитів документів;
- наявність додаткових необов'язкових за формою документа резолюцій або дозвільних підписів;
- відсутність при документах необхідних додатків;
- невідповідність сум в основному документі й у додатках до нього;
- підписи осіб, що не мають на це право;
- підробка підписів, наявність різного роду підчисток і необумовлених виправлень.

щодо облікового регістру:

- відсутність обов'язкового аналітичного обліку за певними рахунками;
- наявність кредитового сальдо на активних рахунках і дебетового – на пасивних;
- необґрунтоване згортання сальдо на активно-пасивних рахунках;
- ведення рахунків, не передбачених планом рахунків;

- знищення й зміна записів шляхом підчисток;

2) **арифметична перевірка** – спосіб дослідження, за допомогою якого перевіряється правильність розрахунків показників, здійснених у процесі господарської діяльності та наведених в документах.

Здійснюється шляхом перерахунку результатів таксування, загальних підсумків, узгодження нарахувань і утримань (знижок) тощо. За її допомогою в поєднанні з іншими способами контролю експерт-бухгалтер може виявити випадкове або навмисне викривлення інформації;

3) **хронологічна перевірка** – спосіб перевірки хронології здійснення господарських операцій чи складання документів за допомогою їхньої систематизації за економічною однорідністю операцій (товарні, касові, розрахункові, тощо).

Експерт-бухгалтер перевіряє господарські операції послідовно і взаємопов'язано, наприклад, співставляючи касові операції з банківськими та розрахунковими, що дозволяє виявити невідповідності в облікових даних, наприклад, видачу грошей з каси, більшу за кількість наявних коштів;

4) **нормативно-правова перевірка** передбачає встановлення відповідності здійснених і відображених господарських операцій діючим нормативно-правовим актам.

Використовується у випадках, коли під сумнів ставиться законність здійсненої операції, наприклад, списання матеріальних цінностей в межах норм природного убутку. Таким чином виявляються правильні за формальними ознаками, але незаконні за змістом документи.

2 Зіставлення бухгалтерських документів (облікових реєстрів, форм звітності)

1) **зустрічна перевірка** полягає у паралельному співставленні різних примірників одного документа, які знаходяться на різних суб'єктах господарювання або у підрозділах одного підприємства, з метою виявлення фіктивних документів, фактично не здійснених операцій, не оприбуткованих матеріалів, списання їх не за призначенням, привласнення грошових коштів тощо.

Зустрічна перевірка може проводитися в наступних формах:

- проведенням **виїзної перевірки**, коли суб'єкт проведення перевірки встановлює ідентичність показників різних примірників документів підприємств-контрагентів;

- **надсиланням запиту** суб'єкта перевірки підприємствам-контрагентам щодо надання необхідних документів за місцем проведення перевірки;

- **надсиланням завдання** уповноваженому територіальному органу на проведення зустрічної перевірки працівниками цього органу на підприємстві-контрагенті.

Обмеженість свободи дій експерта-бухгалтера щодо самостійного збору документів для дослідження зумовлює те, що експерт-бухгалтер може проводити зустрічну перевірку лише за умови надання йому різних

примірників документів, або досліджувати результати зустрічної перевірки, проведеної правоохоронними органами. За відсутності таких даних експерт-бухгалтер може виступити з клопотанням про необхідність проведення зустрічної перевірки перед органом (особою), що призначив судово-бухгалтерську експертизу (залучив експерта);

2) **взаємна перевірка** дозволяє здійснювати взаємний контроль двох чи декількох документів, пов'язаних між собою єдністю операцій.

До способів взаємної перевірки можна віднести

- **співставлення даних документів**, які відображають здійснену господарську операцію з даними документів, що відображають здійснення іншої господарської операції, яка обумовлена першою, наприклад, бартерні операції;

- **співставлення даних бухгалтерського обліку** з даними оперативного обліку, наприклад, перевірка законності та правильності нарахування заробітної плати працівникам підприємства шляхом порівняння даних розрахунково-платіжної відомості з даними табеля виходу на роботу і нарядів, які відображають характер і обсяг виконаної роботи;

- **співставлення даних облікових реєстрів** з даними первинних документів, наприклад, даних реєстру за рахунком 28 «Товари» – з картками складського обліку за кожним найменуванням товарів;

3) **аналітична й логічна перевірка** проводиться за необхідності групування виявлених однорідних порушень нормативно-правових актів за видами господарських операцій, що досліджуються, і використання елементів логіки в дослідженні показників, які містяться в первинних документах, наданих для дослідження.

3 Дослідження даних, що відображають рух однорідних цінностей

1) **відновлення кількісно-сумового обліку** полягає в тому, що на основі дослідження первинних документів з оприбуткування або витрачання цінностей повністю відновлюється його кількісний облік, що створює можливість прослідкувати рух оборотних і необоротних активів за кожним їх видом окремо.

За допомогою цього способу може бути виявлено, що за відсутності нестачі чи лишків в умовах застосування сумового обліку (коли товарно-виробничі запаси обліковуються за його вартістю) на підприємстві фактично виявлено нестачу одних конкретних цінностей і лишки інших, які за вартістю взаємно перекривалися.

Залежно від того, відновлюється рух всього майна чи конкретних його видів, розрізняють **суцільне та вибіркове відновлення** кількісно-сумового обліку;

2) **контрольне порівняння залишків** полягає в наступному: до залишку товару певного найменування, зазначеного в інвентаризаційному описі на початок інвентаризаційного періоду, додається кількість такого ж товару, що надійшов за весь досліджуваний період та віднімається

кількість витрачених товарів того ж найменування за той же період за документальними даними. Отримана кількість називається максимально можливим залишком, який порівнюється з кількістю товару цього ж найменування, зазначеною в інвентаризаційному описі на кінець інвентаризаційного періоду.

За допомогою контрольного порівняння залишків можуть бути виявлені відхилення в обліку товарно-виробничих запасів.

3) **дослідження фактів за кінцевою (заключною) операцією** застосовується для економії часу, коли не здійснюється перевірка попередніх документів і бухгалтерських записів, наприклад, у разі перевірки документів на фактичну наявність деталей, за які нарахована заробітна плата.

Цей прийом використовують також для визначення планових витрат сировини і матеріалів за звітний період за даними складського обліку та прийнятій від цехів готової продукції. Експерт-бухгалтер повинен чітко знати технологію виробництва.

4 Інвентаризація як метод судово-бухгалтерської експертизи

Інвентаризацією є фіксація наявності майна суб'єкта господарювання (основних засобів, нематеріальних активів, фінансових вкладень, виробничих запасів, готової продукції, товарів, інших запасів, коштів і фінансових активів тощо) та його фінансових зобов'язань (кредиторської заборгованості, позик і резервів) на певну дату для подальшого зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку.

Основними завданнями інвентаризації згідно з **Інструкцією** по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків (наказ Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69) є

- виявлення фактичної наявності основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а також обсягів незавершеного виробництва в натурі;

- установлення лишку або нестачі цінностей і коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;

- виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну якість, застарілих фасонів і моделей, а також матеріальних цінностей та нематеріальних активів, що не використовуються;

- перевірка дотримання умов та порядку збереження матеріальних та грошових цінностей, а також правил утримання та експлуатації основних фондів;

- перевірка реальності вартості зарахованих на баланс основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних

паперів і фінансових вкладень, сум грошей у касах, на розрахунковому, валютному та інших рахунках в установах банків, грошей у дорозі, дебіторської і кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, забезпечень та резервів наступних витрат і платежів.

Проведення інвентаризації в рамках розслідування або розгляду справи подовжує їх терміни, тому призначення цього методу дослідження повинно бути обґрунтованим.

У рамках судово-бухгалтерської експертизи інвентаризація може проводитися за ініціативою правоохоронних органів або за клопотанням експерта-бухгалтера.

Проведення інвентаризації **за ініціативою правоохоронних органів** вважається необхідним у наступних випадках:

- в результаті аналізу обліково-бухгалтерської документації встановлено сліди або окремі факти злочинної діяльності посадових або матеріально-відповідальних осіб підприємства і є підстави вважати, що на підприємстві скоєно й інші (ще не викриті) злочини;

- виявлено злочинні зв'язки об'єкта господарювання, що перевірявся, з іншими підприємствами або організаціями;

- доведено, що підозрювана (звинувачувана) особа скоїла корисливий злочин на даному підприємстві і є підстави вважати, що, працюючи на попередньому місці роботи на такій самій посаді, вона скоїла злочин і там;

- дізнавач або слідчий має матеріали комплексної ревізії, в яких містяться дані про факти порушень корисливої спрямованості, і які потребують додаткової перевірки діяльності певних посадових або матеріально відповідальних осіб підприємства.

Слідчий за наявністю підстав має право вимагати проведення **повторної або додаткової інвентаризації, підставою** для чого може бути:

- значні розбіжності між даними інвентаризації і даними контрольної перевірки, зробленими новим складом комісії;

- відсутність під час проведення первинної інвентаризації зацікавлених осіб (матеріально-відповідальних осіб, представників влади, членів комісії за винятком випадків, коли вони ухиляються від участі в інвентаризації);

- обґрунтовані заперечення матеріально-відповідальних осіб щодо процедури зняття залишків і виведеного результату;

- виявлення нових фактів зловживань матеріально-відповідальних осіб з цінностями, що не перевірялися (у разі вибіркової інвентаризації);

- виявлення невідповідності в даних обліку, що призвели до спотворення результатів первинної інвентаризації;

- виявлення некомпетентного проведення первинної інвентаризації,

наприклад, коли інвентаризаційна комісія не врахувала обґрунтовані знижки, не провела зарахування нестач і надлишків внаслідок пересортування тощо;

- виявлення фактів зловживань з боку членів робочої комісії, що стали наслідком підкупу, шантажу, погроз тощо.

Вимога про проведення інвентаризації оформляється мотивованою **постановою слідчого**, де вказується необхідність проведення повної чи часткової інвентаризації, перед інвентаризаційною комісією ставляться конкретні, чітко сформульовані завдання, визначаються строки закінчення інвентаризації.

Слідчий може бути присутнім під час інвентаризації і, як ініціатор її проведення, повинен вжити відповідних заходів щодо встановлення ознак можливих зловживань, а саме, пошуку чорнових записів, документів подвійного обліку, боргових розписок тощо. Враховуючи перспективи результатів перевірки, він зобов'язаний, крім того, слідкувати за дотриманням порядку проведення інвентаризації, своєчасністю і правильністю складання відповідних документів. Проте слідчий не є членом інвентаризаційної комісії і не може привласнювати собі її функції, у тому числі, не може підписувати документи, які складаються під час інвентаризації.

Перед початком інвентаризації слідчому необхідно разом з головою інвентаризаційної комісії

- вирішити питання забезпечення фактора несподіваності інвентаризації;

- визначити основні напрями роботи інвентаризаційної комісії;

- окреслити коло фактів, які цікавлять слідчого і можуть бути вирішені у процесі інвентаризації.

Порядок організації та проведення інвентаризації на суб'єкті господарювання в рамках СБЕ не відрізняється від звичного.

Після проведення інвентаризації акт інвентаризації, затверджений керівником суб'єкта господарювання, разом з супровідним листом подається ініціатору інвентаризації (слідчому, судді). До акта додаються інвентаризаційний опис, пояснення матеріально-відповідальних осіб про причини виявленої нестачі або надлишку майна, що перебуває в них у підзвіті, висновок інвентаризаційної комісії щодо пояснення матеріально-відповідальних осіб. Вище перераховані документи повинні бути подані в оригіналах. Якщо за результатами інвентаризації суб'єкта господарювання проводилася службова перевірка й приймалися адміністративні заходи до осіб, що допустили нестачу, копії висновку службової перевірки та наказу керівника також повинні бути долучені до матеріалів інвентаризації.

Матеріали інвентаризації повинні бути проаналізовані та оцінені слідчим щодо дотримання організаційних моментів – наявності наказу (розпорядження) на проведення інвентаризації, комісійності проведення, раптовості, обов'язкової участі матеріально-відповідальної особи, додержання встановлених термінів проведення. Недотримання хоча б однієї з цих вимог призводить до того, що інвентаризація не буде мати юридичної сили.

Основні способи викривлення результатів інвентаризації та методи їх виявлення відображені у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Основні способи викривлення результатів інвентаризації та методи їх виявлення

Способи викривлення результатів інвентаризації	Методи виявлення
1	2
Внесення неіснуючих цінностей в інвентаризаційний опис	- Проведення повторних інвентаризацій; - відновлення облікових записів за первинними документами
Невнесення наявних товарно-матеріальних цінностей в інвентаризаційний опис	- Проведення повторних інвентаризацій; - відновлення облікових записів за первинними документами
Завідомо неправильне визначення вартості цінностей, вказаних в інвентаризаційному описі	- Арифметична перевірка інвентаризаційного опису; - нормативна перевірка інвентаризаційного опису
Зумисне завищення цін на товари, вказані в інвентаризаційному описі	- Формальна перевірка інвентаризаційного опису; - перевірка цін, вказаних в інвентаризаційних описах та первинних облікових документах
Запозичення цінностей інших підприємств на період проведення інвентаризації	Проведення одночасних інвентаризацій на підприємстві, де перевіряються цінності й там, де запозичені цінності
Виписування безтоварних накладних	- Встановлення безтоварних накладних; - проведення одночасних інвентаризацій
Заниження залишків цінностей, що обліковуються у матеріально-відповідальної особи	Перевірка облікових залишків цінностей
Виправлення, дописки в інвентаризаційних описах	- Зустрічна перевірка екземплярів інвентаризаційних описів; - формальна перевірка інвентаризаційних описів; - проведення графічних та почеркознавчих експертиз

1	2
Несвоєчасне оприбуткування матеріальних цінностей (невідображення їх в обліку під час внесення в інвентаризаційний опис)	- Встановлення первинних документів, що додають до товарних звітів матеріально-відповідальних осіб після інвентаризації, їх порівняння з внесеними в інвентаризаційні описи; - проведення експертиз документів, обшуків, допитів
Зумисне внесення неправильних записів у первинні документи та документи бухгалтерського обліку з метою заплутування кількісно-сортового обліку товарів	Використання методів документального дослідження та аналізу
Нарахування природного убутку на товари, списані на псування	Взаємний контроль документів (порівняльних відомостей і актів списання товарів)
Неправильне нарахування природного убутку за товарно-матеріальними цінностями: - збільшення залишку цінностей на початок інвентаризаційного періоду; - збільшення оприбуткування цінностей за первинними обліковими документами; - неправильно застосована норма природного убутку; - неправильні арифметичні розрахунки	- Співставлення фактичних і книжних залишків товарно-матеріальних цінностей; - дослідження первинних облікових документів; - нормативна перевірка нарахування природного убутку; - арифметична перевірка нарахування природного убутку
Надлишкове списання цінностей на псування, розбиття та природний убуток	Взаємний контроль документів: інвентаризаційних описів, прибутково-видаткових документів, актів списання товарно-матеріальних цінностей тощо
Неповне оприбуткування цінностей, одержаних від постачальників	Взаємний контроль первинних облікових документів та інвентаризаційних описів
Необґрунтовані зарахування нестач одних цінностей надлишками інших	- Перевірка порівняльної відомості; - допити осіб, причетних до складання необґрунтованих документів
Внесення матеріально-відповідальними особами готівкових грошових коштів в касу перед початком або під час проведення інвентаризації	Перевірка таких фактів
Несвоєчасне проведення в обліку прибуткових накладних	- Встановлення та виїмка таких документів; - встановлення, чи не включені цінності, які надійшли, в процесі інвентаризації

Тема 4. УЗАГАЛЬНЕННЯ ТА ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТІВ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

1. *Структура та зміст експертного висновку*
2. *Процесуальна оцінка висновку СБЕ*
3. *Реалізація експертного висновку в судовому процесі*

1 Структура та зміст експертного висновку

Згідно з процесуальними нормами **висновок** експерта – це докладний опис проведених ним досліджень та зроблені за їх результатами висновки, обґрунтовані відповіді на запитання, поставлені особою, яка залучила експерта, або слідчим суддею чи судом, що доручив проведення експертизи.

Кожна сторона кримінального провадження має право надати суду висновок експерта, який базується на його спеціальних знаннях.

Висновок повинен ґрунтуватися на відомостях, які експерт сприймав безпосередньо або вони стали йому відомі під час дослідження матеріалів, що були надані для проведення дослідження. Експерт дає висновок від свого імені і несе за нього особисту відповідальність.

Експертний висновок повинен об'єктивно відображати адекватність проведеного дослідження матеріалам справи та містити систему інформаційних даних, які згідно з Кримінально-процесуальним кодексом України мають силу доказів у справі. Але висновок експерта не є обов'язковим для особи (органу), яка здійснює провадження, та незгода з висновком експерта повинна бути вмотивована у відповідних постанові, ухвалі, вирокі.

Вимоги, що висуваються до висновку експерта-бухгалтера:

- **повнота** – полягає у комплексному викладі об'єктів експертного дослідження, джерел інформаційного забезпечення, методики проведення судово-бухгалтерської експертизи та узагальнення і реалізації її результатів;

- **наукова обґрунтованість** – полягає у застосуванні експертом-бухгалтером в процесі дослідження загальнонаукових та конкретних емпіричних методичних прийомів;

- **об'єктивність** – передбачає достовірність висновку як відповідність істині, доведена у процесі експертизи комплексом реальних доказів, що ґрунтуються на достовірних даних системи бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, підтверджених матеріально-відповідальними та службовими особами;

- **логічність і послідовність викладення**;

- **конкретність** – полягає у чіткому однозначному формулюванні відповідей на поставлені питання, лаконічності, легкості сприйняття

учасниками судового процесу;

- додержання стилістики ділових документів.

Структура й зміст експертного висновку регламентуються законодавчо.

Він складається з обов'язковим зазначенням реквізитів – найменування документа, дати та номера, категорії експертизи (додаткова, повторна, комісійна, комплексна, виду експертизи за галуззю знань) на бланку експертної установи (якщо СБЕ здійснюється в установі), підписується експертом (експертами), які проводили дослідження, засвідчується відбитком печатки експертної установи на кожній сторінці тексту заключних висновків. Якщо до висновку додаються фототаблиці, креслення, схеми, діаграми тощо, вони також підписуються експертом (експертами); підписи засвідчуються відбитком печатки експертної установи. Якщо експерт не є працівником державної спеціалізованої установи і працює на професійній основі самостійно, він засвідчує наданий ним висновок своїм підписом і печаткою із зазначенням реєстраційного номера облікової картки платника податків (ідентифікаційного номера).

Структурно експертний висновок складається з трьох частин: **вступ, дослідження та висновки** – табл. 4.1.

Таблиця 4.1

Структура та зміст висновку експерта-бухгалтера в рамках СБЕ

Назва розділу	Зміст розділу
1	2
Вступ	<ul style="list-style-type: none">- Дата надходження документа про призначення експертизи (залучення експерта);- найменування експертної установи та/або ім'я, прізвище, по батькові експерта;- документ про призначення експертизи (залучення експерта), його найменування і дата складання, найменування органу та/або посада і прізвище особи, який призначив експертизу (залучив експерта);- справа, за якою вона призначена (кримінальна, про адміністративне правопорушення, цивільна, господарська, адміністративна тощо, номер справи);- перелік об'єктів, що підлягають дослідженню, та зразків (у разі надходження);- відомості про надані матеріали справи (у тому числі вид чи назва матеріалів або документів та кількість аркушів);- спосіб доставки та вид упаковки досліджуваних об'єктів із зазначенням у необхідних випадках відомостей про те, чи впливав спосіб упаковки на їх збереженість;- запис щодо відповідності матеріалів та об'єктів, що надійшли до експертної установи (експерта), матеріалам, зазначеним у документі про призначення експертизи (залучення експерта);

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> - перелік питань дослівно у формулюванні документа про призначення експертизи чи залучення експерта, які поставлено на вирішення експертизи; - питання, які вирішуються експертом у порядку експертної ініціативи; - дані щодо експерта (експертів): ПІБ, посада, клас судового експерта, науковий ступінь та вчене звання, освіта, освітньо-кваліфікаційний рівень, експертна спеціальність, стаж експертної роботи, дата видачі та номер свідоцтва про присвоєння кваліфікації судового експерта, ким видано та строк дії; - попередження експерта про кримінальну відповідальність за надання завідомо неправдивого висновку за ст. 384 ККУ або за відмову від надання висновку за ст. 385 ККУ; - дата направлення клопотання експерта щодо надання додаткових матеріалів, дата надходження додаткових матеріалів або відомостей про наслідки розгляду клопотання; обставини справи, які мають значення для надання висновку, з обов'язковим зазначенням джерела їх отримання; - під час проведення додаткових або повторних експертиз – відомості про первинну (попередні) експертизу: прізвище експерта, назва експертної установи чи місце роботи експерта, номер і дата висновку експертизи, зміст заключних висновків первинної (попередніх) експертизи; зміст питань, які були поставлені перед експертом на додаткове або повторне вирішення, а також мотиви призначення додаткової або повторної експертизи, які зазначені у документі щодо призначення експертизи (залучення експерта), якщо у ньому такі мотиви відсутні, про це робиться відповідний запис; - відомості про процесуальні підстави та осіб, які були присутні під час проведення досліджень (ПІБ, процесуальний статус); - нормативні акти, методики, рекомендована науково-технічна та довідкова література з Переліку рекомендованої науково-технічної та довідкової літератури, що використовується під час проведення судових експертиз (наказ Міністерства юстиції України від 30.07.2010 р. № 1722/5), інші інформаційні джерела, які використовувались експертом у процесі вирішення поставлених питань, із зазначенням реєстраційних кодів методик проведення судових експертиз з Реєстру методик проведення судових експертиз відповідно до Порядку ведення Реєстру методик проведення судових експертиз (наказ Міністерства юстиції України від 02.10.2008 р. № 1666/5)
Дослідження	<ul style="list-style-type: none"> - Відомості про стан об'єктів дослідження, застосовані методи (методики) дослідження, умови їх застосовування; - посилання на ілюстрації, додатки та необхідні роз'яснення до них; - експертне оцінювання результатів дослідження
Висновки	Висновки за результатами дослідження у вигляді відповідей на поставлені питання в послідовності, що визначена у вступній частині

У вступній частині наведено організаційні аспекти процесу здійснення судово-бухгалтерської експертизи.

Під час викладення винесених на розгляд експерта-бухгалтера питань у редакції постанови (ухвали) про призначення СБЕ експерт може додатково дати відповідні роз'яснення і викласти питання у власній

редакції, якщо питання сформульовано нечітко; якщо поставлено декілька питань, експерт має право згрупувати їх і викласти в послідовності, яка забезпечує найдоцільніший порядок дослідження; коли деякі питання, що містяться у документі щодо призначення експертизи (залучення експерта), вирішувались під час проведення експертиз різних видів, – відомості (експертна установа, номер та дата висновку) про ці експертизи; якщо питання, які поставлені на вирішення експертизи, доцільно вирішувати в іншому порядку, ніж той, що визначений у документі відносно призначення експертизи (залучення експерта), – зазначається, у якому порядку вони вирішуватимуться.

У дослідній частині описується процес дослідження та його результати, а також дається обґрунтування висновків з поставлених питань.

Опис процесу застосування інструментальних методів дослідження та проведення експертних експериментів може обмежуватись викладенням кінцевих результатів. У зазначених випадках графіки, діаграми, таблиці, матеріали експертних експериментів мають зберігатись у наглядних експертних провадженнях і на вимогу органу (особи), який призначив експертизу (залучив експерта), можуть надаватись їм для ознайомлення.

За наявності в документі про призначення експертизи питань, які не належать до предмета експертизи або не входять до компетенції експерта, указуються причини, з яких ці питання не можуть бути вирішені.

Узагальнення та оцінювання результатів окремих досліджень, які є підставою для формулювання висновків, можуть викладатись у синтезуючому розділі дослідницької частини висновку експерта.

У дослідній частині висновку експерта під час проведення повторної експертизи вказуються причини розбіжностей з висновками попередніх експертиз, якщо такі розбіжності мали місце.

У підсумковій частині викладаються висновки за результатами дослідження у вигляді відповідей на поставлені питання в послідовності, що визначена у вступній частині.

На кожне з поставлених питань має бути дано відповідь по суті або вказано, з яких причин неможливо його вирішити. Якщо заключний висновок не може бути сформульований у стислій формі, допускається посилання на результати досліджень, викладені у дослідницькій частині.

Висновок експертів щодо проведеної **комісійної або комплексної** експертизи має наступні особливості:

1) у вступній частині додатково зазначаються дані про голову комісії експертів та відомості щодо експертиз, результати яких задані органом (особою), який призначив експертизу (залучив експерта), як вихідні дані;

2) дослідження, які проводились окремими експертами, описуються у відповідних розділах дослідницької частини, що підписуються цими експертами із зазначенням їх прізвищ;

3) узагальнення та оцінювання результатів досліджень фіксуються у

синтезуючому розділі дослідницької частини висновку експертів.

Спільний висновок комісії експертів підписується експертами, які брали участь у сукупній оцінці результатів усіх досліджень і дійшли згоди. Якщо згоди між ними не було досягнуто, складаються декілька висновків експертів (за кількістю точок зору) або один, у якому вступна і дослідницька частини підписуються всіма експертами, а заключна – окремими з відповідними висновками або згідно з проведеними ними дослідженнями.

Під час проведення **первинної експертизи** співробітниками однієї експертної установи висновок експерта (експертів) та додатки до нього складаються у **2-х примірниках**, один з яких направляється органу (особі), який призначив експертизу (залучив експерта), а другий оформлюється як наглядове провадження і зберігається в архіві експертної установи.

Під час проведення **повторної експертизи** співробітниками однієї експертної установи висновок і додатки до нього складаються

- у **2-х примірниках** – у разі, якщо висновки повторної експертизи повністю підтверджують висновки первинної (попередньої) експертизи. Перший примірник направляється органу (особі), який призначив експертизу (залучив експерта), другий оформлюється як наглядове провадження і залишається в архіві експертної установи, що проводила повторну експертизу;

- у **4-х примірниках** – у випадку непідтвердження (повністю або частково) повторною експертизою висновків первинної (попередньої) експертизи. Перший примірник направляється органу (особі), який призначив експертизу (залучив експерта), другий оформлюється як наглядове провадження і залишається в архіві експертної установи, що проводила повторну експертизу, третій направляється до експертної установи, яка проводила первинну (попередню) експертизу, четвертий – до Міністерства юстиції України.

На повторні експертизи складаються **контрольні картки** (Додаток 9), що надсилаються у термін до 5 днів експертній установі (експертів), у якій виконувалась первинна (попередня) експертиза, та до Міністерства юстиції України. Один примірник картки залишається в експертній установі, що проводила повторну експертизу.

Зразок експертного висновку за результатами судово-бухгалтерської експертизи наведено у Додатку 10.

Стаття 69 Кримінально-процесуального Кодексу України передбачає можливість заявити самовідвід за наявності відповідних обставин, а також надіслати повідомлення про неможливість надання висновку, якщо поставлені перед експертом питання виходять за межі його спеціальних

знань або надані експерту матеріали є недостатніми для надання висновку.

Повідомлення про неможливість надання висновку складається з трьох частин – вступної, мотивувальної та заключної:

- 1) у **вступній** викладаються відомості, аналогічні вступній частині експертного висновку (табл. 4.1);
- 2) у **мотивувальній** викладаються причини, які обумовили неможливість надання висновку;
- 3) у **заклучній** вказується про неможливість надання висновку.

Якщо з одних питань експерт може дати відповідь, а з інших є підстави для повідомлення про неможливість надання висновку, складається один документ – висновок експерта.

Висновок експерта при проведенні **експертизи під час судового розгляду** має такий виняток – якщо з питань, які вирішувались під час судового розгляду, експертом проводилась експертиза на попередніх стадіях процесу, він має право послатись на її результати.

2 Процесуальна оцінка висновку СБЕ

Висновок експерта-бухгалтера повинен відповідати вимогам Кримінально-процесуального кодексу України, зокрема, містити систему необхідних доказів щодо вирішення конкретної справи, порушеної правоохоронними органами.

Суд здійснює оцінку експертного висновку за такими напрямками:

- 1) чи дотримано вимог законодавства у призначенні та проведенні судової експертизи;
- 2) чи не було обставин, які б виключали участь експерта у справі;
- 3) компетентність експерта, якщо проведення судової експертизи доручено окремій особі, і чи не вийшов він за межі своїх повноважень;
- 4) повноту відповідей на поставлені питання та їх відповідність іншим фактичним даним;
- 5) узгодженість між дослідницькою частиною та підсумковим висновком судової експертизи;
- 6) обґрунтованість експертного висновку та його узгодженість з іншими матеріалами справи.

Учасники процесу можуть додатково оцінювати

- **здатність експерта-бухгалтера виявляти обставини**, які мають безпосереднє значення для розслідуваної справи – кваліфікацію експерта, наявність досвіду, спеціальної освіти, необхідних знань, незацікавленість в упередженому вирішенні конкретної справи;

- **якість дослідження** – дотримання процесуальних норм під час

проведення експертизи, правильність та доцільність застосування обраної експертом методики дослідження, достовірність та об'єктивність доказів, повноту проведеного дослідження, підтвердження висновків відповідними документами,

- **якість оформлення експертного висновку** – достовірність посилань на законодавчі, нормативно-правові, інструктивно-довідкові матеріали, які наведені для обґрунтування висновку, редакційні помилки, арифметичні неточності, логічні протиріччя тощо.

Для попередньої оцінки змісту, якості експертного висновку, його відповідності юридичним вимогам, з метою отримання певних роз'яснень і уточнень щодо окремих положень висновку слідчий має право **допитати** експерта-бухгалтера.

Оцінка експертного висновку передбачає зіставлення результативних даних дослідження з іншими матеріалами розслідуваної справи та може потребувати залучення експертів інших спеціальностей або призначення повторної або додаткової експертизи.

3 Реалізація експертного висновку в судовому процесі

Незалежно від того, на якій стадії розслідування залучається експерт-бухгалтер – на стадії попереднього слідства чи безпосередньо в судовому процесі – завершальним етапом його участі в правоохоронному механізмі держави є процедура реалізації висновку в судовому процесі.

Щодо проведеної на **попередньому слідстві** судово-бухгалтерської експертизи суд може

- визнати проведення СБЕ правильним та **прийняти висновок в якості доказів у судовому процесі;**

- установити несуттєві формальні порушення під час призначення й проведення СБЕ, **прийняти справу до слухання** та у судовому засіданні ліквідувати недоліки;

- установити істотні порушення у процесі призначення й проведення СБЕ, визнати висновок експерта недостатньо ясним і повним, винести ухвалу про **проведення повторної чи додаткової експертизи.**

За результатами оцінки висновку СБЕ слідчим чи суддею він може бути одразу визнаний в якості доказу чи потребувати **допиту експерта.**

Якщо на судовому засіданні присутні декілька експертів, які подали спільний висновок, відповідати може лише один з них або, за погодженням, кожен експерт дає пояснення на окреме питання; якщо ж експерти подали різні висновки, їх допитують персонально.

Суд, обвинувач, захисник, підсудний, потерпілий, цивільний

позивач, цивільний відповідач та інші учасники процесу мають право надати експерту-бухгалтеру питання в письмовій формі.

Поставлені питання повинні бути оголошені, по ним повинна бути заслухана думка учасників судового розгляду, висновок прокурора. Суд розглядає ці питання, усуває ті, що не відносяться до справи або до компетенції експерта, формулює нові питання, після чого експерт починає складати висновок.

На обґрунтовану вимогу експерта йому може бути надано судом певний час для підготовки кваліфікованої відповіді на поставлене питання.

Відповіді експерта вносять до протоколу судового засідання дослівно і розглядають в якості складового елемента висновку судово-бухгалтерської експертизи.

Після прийняття висновку в якості доказів обов'язковою процедурою є **розробка заходів щодо профілактики порушень** у майбутньому.

Профілактичні заходи щодо нейтралізації умов і причин виникнення правопорушень у фінансово-господарській діяльності суб'єктів господарювання експерт-бухгалтер викладає в окремому розділі висновку судово-бухгалтерської експертизи або оформлює окремо і подає в якості додатка до висновку.

Суд виносить з даного питання **відповідну ухвалу** та направляє її керівництву суб'єкта господарювання для проведення профілактичних заходів щодо запобігання правопорушень в майбутньому.

Тема 5. ОРГАНІЗАЦІЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ГРОШОВИХ І РОЗРАХУНКОВИХ ОПЕРАЦІЙ

- 1. Стандарт експертизи грошових і розрахункових операцій*
- 2. Методика СБЕ готівкових операцій*
- 3. Організація експертизи операцій на рахунках в банках*

1 Стандарт експертизи грошових і розрахункових операцій

Як вже вказувалося, **стандарт СБЕ** полягає у визначенні основних позицій для розробки методики проведення експертизи та оформлення її результатів: **об'єктів, джерел інформації, методичних прийомів.**

Судово-бухгалтерська експертиза грошових і розрахункових операцій проводиться на підставі завдань постанови (ухвали) про призначення СБЕ якщо виявлені зловживання у системі обліку коштів, їх нестача, проблеми з організації взаєморозрахунків з постачальниками, підрядниками, покупцями, замовниками, працівниками тощо.

Локальний стандарт проведення СБЕ грошових і розрахункових операцій визначає такий орієнтовний перелік **об'єктів** експертного дослідження:

- **стан зберігання коштів у касі** суб'єкта господарювання – досліджується організація дотримання порядку ведення касових операцій в частині обладнання приміщення (зокрема, ізолюваність, обладнання металевими ґратами або ролетами, наявність системи сигналізації, металевих сейфів, дотримання місця та порядку зберігання дублікатів ключів тощо);

- **матеріальна відповідальність** за збереження коштів у касі суб'єкта господарювання – перевіряється наявність та оформлення договорів про повну матеріальну відповідальність касирів, виконання основних вимог щодо добору професійних кадрів на предмет їх відповідності кваліфікаційним нормам і правилам приймання на роботу касира тощо;

- **операції з готівкою** – вивчаються зміст і реальність здійснених господарських операцій з готівкою, виконання касової дисципліни (зокрема, щодо дотримання встановленого ліміту готівки в касі, своєчасності та повноти здачі готівки до банку на поточний рахунок, дотримання правил розрахунків готівкою, правильності оформлення касових документів тощо);

- **операції на рахунках в банку** – перевіряється наявність всіх виписок банку і первинних документів до них, відповідність залишків у виписках банків з рахунків, своєчасність проведення операцій із зарахування банком та перерахування за призначенням грошових коштів суб'єкта господарювання тощо;

- **розрахункові операції** – досліджується стан дотримання розрахунково-платіжної дисципліни за видами розрахунків, встановлюється наявність фактів порушень чинних нормативно-правових актів щодо правомірності, доцільності та обґрунтованості управлінських рішень під час здійснення розрахункових операцій тощо;

- **бухгалтерський облік касових операцій, операцій на рахунках в банку, розрахункових операцій** – досліджується законність, достовірність, обґрунтованість відповідних операцій, повнота і правильність оформлення первинних документів та облікових реєстрів, їхня відповідність, адекватність облікових проведення, правильність узагальнення підсумків тощо;

- **стан зберігання і поточні операції з цінними паперами** – перевіряється фактична наявність цінних паперів за видами, умов їхнього зберігання, законність, достовірність, обґрунтованість операцій з руху цінних паперів, дотримання встановленого порядку обліку цінних паперів власної емісії тощо;

- **нестача коштів та збитки, виявлені ревізією** – встановлюється обґрунтованість визначення ревізією розмірів збитків, сум відшкодування, винних осіб тощо.

Згідно із завданням експертної установи та постановою про призначення судово-бухгалтерської експертизи експерт-бухгалтер обирає і

досліджує окремі конкретні об'єкти.

Система **інформаційного забезпечення** експертизи грошових і розрахункових операцій включає

1) **нормативно-правові документи**, що регламентують організаційні та методичні принципи здійснення грошових і розрахункових операцій на підприємствах України, зокрема:

- «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV;

- Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.06.1995 р. № 88;

- Порядок ведення касових операцій у національній валюті України: постанова Національного банку України від 15.12.2004 р. № 637;

- «Про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах»: інструкція: постанова Національного банку України від 12.11.2003 р. № 492;

- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73;

2) **висновки різних видів судових експертиз** (криміналістичні, почеркознавчі, товарознавчі, специфічні тощо);

3) **первинні документи**: касові прибуткові та видаткові ордери, акції, облігації, векселі, розрахунково-платіжні відомості, платіжні доручення, платіжні доручення-вимоги, чекові книжки, виписки установ банків з рахунків суб'єкта господарювання, квитанції, договори про повну матеріальну відповідальність, акти інвентаризацій каси тощо;

4) **облікові реєстри**: журнал реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів, журнал реєстрації платіжних доручень, касова книга, звіт касира, реєстри аналітичного і синтетичного обліку за рахунками 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти», 34 «Короткострокові векселі одержані», 35 «Поточні фінансові інвестиції», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», Головна книга тощо;

5) **звітність**: звіт про рух грошових коштів, баланс підприємства;

6) **акти документальних ревізій та перевірок** грошових і розрахункових операцій, які передували призначенню судово-бухгалтерської експертизи;

7) **інформація правоохоронних органів**, яка знаходиться у матеріалах розслідуваних справ.

У процесі експертного дослідження грошових і розрахункових операцій важливим є чітке усвідомлення структурно-логічної схеми інформаційних потоків.

Як правило методичні прийоми судово-бухгалтерської експертизи грошових і розрахункових операцій включають **розрахунково-аналітичні та документальні**.

На основі проведеного дослідження експерт-бухгалтер узагальнює результати СБЕ, користуючись методичним прийомом хронологічного і систематичного **групування** попередніх результатів дослідження в журналі судово-бухгалтерської експертизи, де фіксується

- зміст конкретного питання, винесеного на розгляд СБЕ;
- перелік нормативно-правової та фактографічної інформації, що стосується безпосередньо досліджуваного питання;
- зміст недоліків і правопорушень, виявлених ревізією, суму збитку та посадову особу, яка відповідає за ці правопорушення;
- зміст інформації, встановленої експертизою: конкретні недоліки чи правопорушення, сума збитку, матеріально-відповідальні й службові особи, безпосередньо або частково винні у скоєнні злочину.

На основі записів у журналі експерт-бухгалтер, використовуючи методичний прийом **аналітичного групування** доказів правопорушень і зловживань під час здійснення грошових і розрахункових операцій, у спеціальних таблицях формує зведений результат експертного дослідження, наприклад, вказує загальну суму нестачі готівки в касі підприємства, фіктивного списання коштів тощо.

На підставі цих матеріалів експерт-бухгалтер складає **узагальнюючий висновок** експертизи, який разом з журналом СБЕ і аналітичними таблицями передається органу (особі), який призначив експертизу (залучив експерта).

2 Методика СБЕ готівкових операцій

Орієнтовні об'єкти та методи проведення судово-бухгалтерської експертизи фактів розкрадання готівки:

1 Щодо розкрадання коштів, призначених для виплати заробітної плати через касу – елементом розкрадання є арифметично-технічне завищення в розрахунково-платіжній відомості загальної суми готівки до видачі.

Може бути викрите шляхом **арифметичної взаємозвірки** ряду документів, зокрема, розрахунково-платіжної відомості, видаткового касового ордера, звіту касира, касової книги, нарядів на оплату праці, табелів обліку робочого часу тощо.

Доцільно також перевіряти наявність підставних осіб у розрахунково-платіжній відомості **методом зіставлення** прізвищ осіб, внесених у відомість, з даними обліку особового складу суб'єкта господарювання, а також підписів у розрахунково-платіжній відомості за досліджуваній період з підписами на заявах про прийняття на роботу або у відомостях за попередні місяці.

2 Щодо розкрадання готівки шляхом підроблення авансових звітів – елементом розкрадання є завищення в авансових звітах строку перебування посадової особи у відрядженні, обсягу здійснених витрат, заповнення звітів на працівників, які не були у відрядженні.

Для виявлення даного способу розкрадання застосовують **логічно-арифметичну перевірку** первинних документів (зокрема, посвідчення про відрядження, журналу реєстрації службових відряджень, звіту касира, касової книги, видаткового касового ордера, авансового звіту з виправданими документами, відомості зустрічних перевірок з суб'єктами господарювання – пунктами відрядження, пояснення осіб, які дійсно або фіктивно перебували у відрядженні), а також бухгалтерських записів у регістрах аналітичного і синтетичного обліку за рахунками 372 «Розрахунки з підзвітними особами» і 30 «Каса».

Доцільно також перевірити, чи не підписували працівники службові документи у період перебування у відрядженні.

3 Щодо розкрадання готівки шляхом підробки виписки банку – елементом розкрадання є маніпуляції з виписками банку у разі, наприклад, виписки наявних у касира чистих (запасних) грошових чеків, підписаних керівником і головним бухгалтером підприємства.

Розкрадання готівки такого типу виявляється шляхом **арифметично-логічної перевірки** документів: виписок з поточних рахунків в банку, прибуткових касових ордерів, журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів, звіту касира, касової книги, корінців чекової книжки, платіжних вимог, рахунків і накладних контрагентів даного суб'єкта господарювання.

Доцільно також **проаналізувати** бухгалтерські записи у регістрах аналітичного і синтетичного обліку за рахунками 30 «Каса» і 31 «Рахунки в банках».

4 Щодо розкрадання коштів шляхом часткового або повного їх неоприбуткування у касі – елементом розкрадання є вилучення окремих касових документів (зокрема, за продані матеріальні цінності, автотранспортні послуги тощо).

Перевірка інформації про розкрадання здійснюється шляхом **взаємної перевірки документів**, що відображають рух грошових потоків, наявність і динаміку обсягу матеріальних цінностей: прибуткового касового ордеру, квитанції до прибуткового касового ордеру, журналу реєстрації прибуткових і видаткових касових ордерів, звіту касира, касової книги, накладних на видачу матеріальних цінностей, товарно-транспортних накладних, звіту завідувача складом про рух матеріальних цінностей тощо.

У процесі проведення СБЕ вимагають **письмових пояснень** у касира, завідувача складом, працівників, які вносили готівку в касу підприємства, осіб, причетних до розкрадання коштів.

5 Щодо розкрадання коштів шляхом привласнення депонованих сум – елементом розкрадання є підробка підпису депонента в розрахунково-платіжній відомості (депонентській відомості, видатковому касовому ордері).

Для виявлення даного способу розкрадання необхідно **проаналізувати такі документи**: розрахунково-платіжну та депонентську відомість, особовий рахунок депонента, журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів, касову книгу, звіт касира, накази про прийняття на роботу і звільнення з роботи, інші службові документи за попередній період, в яких містяться підписи депонентів.

3 Організація експертизи операцій на рахунках в банках

Відповідно до чинного законодавства учасники безготівкових розрахунків відкривають рахунки за порядком, встановленим нормативно-правовими актами Національного банку з питань відкриття та використання рахунків, а також рахунки для обліку коштів у розрахунках за конкретними операціями (акредитиви, розрахункові чеки тощо). Тому перед початком дослідження розрахункових операцій експерту слід клопотати щодо отримання **довідки** про всі наявні у суб'єкта господарювання рахунки в установах банків.

Окрім нагод примусового списання грошей (на підставі рішення суду, а також у випадках, установлених законодавчо), кошти з рахунків клієнтів банки списують лише за дорученнями власників цих рахунків, що створює можливості фінансових порушень під час здійснення розрахункових операцій.

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 реєстрів підприємства (Головної книги, журналів-ордерів № 2 і № 3).

Потім за кожний звітний період **звіряються записи** у реєстрах 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. Необхідно також установити, чи всі виписки банку надані експерту. Повноту банківських виписок з'ясовують за їхньою посторінковою нумерацією та переносом посторінкових підсумків. Достовірність виписок визначають за зовнішніми ознаками (реквізитами, підписами, штампами банку тощо), а за необхідності – способом **зустрічної перевірки** в банку. Якщо на суб'єкті господарювання немає окремих виписок, слід отримати з банку їх засвідчені копії. У разі розбіжностей між обліковими даними підприємства та виписками банку треба з'ясувати їх причини за матеріалами установи банку.

Розрахункові операції мають досліджуватись у **нерозривному**

зв'язку з перевіркою інших операцій – касових, банківських, товарних і виробничих. Особливу увагу слід звернути на обґрунтованість записів за кредитом субрахунків рахунку 31 «Рахунки в банках» в кореспонденції з рахунками витрат на виробництво, адміністративних витрат, витрат на збут тощо.

Експерту-бухгалтеру треба також дослідити банківські операції за суттю для **встановлення**

- правильності використання на суб'єкті господарювання отриманих позик;

- правильності й законності облікового відображення отриманих розрахункових чеків;

- наявності неправильного перерахування авансів і платежів за безтоварними рахунками, а також оплати рахунків інших організацій, які не мають відношення до суб'єкта господарювання, що перевіряється;

- раціональності використання форм розрахунків на суб'єкті господарювання.

Орієнтовний перелік завдань та вирішуваних питань в рамках судово-бухгалтерської експертизи грошових та розрахункових операцій згідно із **Науково-методичними рекомендаціями** з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень (Додаток 5) представлено в табл. 5.1.

Тема 6. ОРГАНІЗАЦІЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ОПЕРАЦІЙ З МАТЕРІАЛЬНИМИ ЦІННОСТЯМИ

1. Стандарт дослідження судово-бухгалтерською експертизою операцій з матеріальними цінностями

2. Методика експертизи операцій з матеріальними цінностями

1 Стандарт дослідження судово-бухгалтерською експертизою операцій з матеріальними цінностями

Судово-бухгалтерська експертиза операцій з матеріальними цінностями проводиться на підставі постанови (ухвали) про призначення експертизи (залучення експерта) зазвичай під час виявлення зловживань у системі обліку товарно-матеріальних цінностей або їх нестачі. Такі зловживання, як правило, пов'язані з організацією складського господарства, дотриманням норм списання матеріалів на виробництво, втратами, браком і псуванням товарно-матеріальних цінностей.

Практика здійснення судово-бухгалтерських експертиз операцій з матеріальними цінностями свідчить, що найбільш розповсюдженими зловживаннями є крадіжки товарів, паливо-мастильних матеріалів, запасних частин, сировини, напівфабрикатів, будівельних матеріалів тощо.

Таблиця 5.1

Орієнтовний перелік завдань та вирішуваних питань в рамках СБЕ грошових та розрахункових операцій

Основні завдання СБЕ	Орієнтовний перелік вирішуваних питань
1	2
щодо операцій із грошовими коштами	
<p>1. Визначення документальної обґрунтованості розміру нестачі або надлишків грошових коштів, періоду і місця їх утворення;</p> <p>2. Визначення документальної обґрунтованості оформлення операцій з одержання, зберігання, витрачання грошових коштів;</p> <p>3. Визначення документальної обґрунтованості відображення в обліку грошових коштів, цінних паперів</p>	<p>1. Чи підтверджується документально встановлена за актом інвентаризації від (зазначаються реквізити акта) нестача (надлишки) грошових коштів у касі на суму (зазначається сума) на підприємстві (указується назва установи, організації) за період (зазначити)?</p> <p>2. Чи підтверджується розмір безпідставно виплаченої та списаної по касі (зазначається назва підприємства) заробітної плати з урахуванням даних, наданих органом (особою), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), та висновків почеркознавчої експертизи відносно того, що підписи в платіжних документах про одержання заробітної плати (номер відомості, період) учинені не особами, які в них зазначені?</p> <p>3. Чи підтверджується документально встановлений за актом перевірки державної податкової інспекції фінансовий результат за операціями з цінними паперами і корпоративними правами (назва підприємства) за період (указується період) у розмірі (вказується сума)?</p>
щодо розрахункових операцій, зокрема, з оплати праці, розрахунків з бюджетом, кредитних операцій	
<p>1. Визначення документальної обґрунтованості відображення в обліку операцій з нарахування та виплати заробітної плати, інших виплат;</p> <p>2. Установлення відповідності чинному законодавству відображення в податковому обліку доходів та витрат за фінансово-господарськими операціями, що підлягають оподаткуванню податком на прибуток;</p>	<p>1. Чи підтверджуються документально обсяги господарських операцій та проведення розрахунків з нерезидентами?</p> <p>2. Чи підтверджуються документально висновки акта державної податкової інспекції (номер, дата) про завищення підприємством (назва) заявленої суми бюджетного відшкодування з ПДВ за період (указується період)?</p> <p>3. Чи підтверджується документально визначений об'єкт оподаткування з доходів, виплачених підприємством (назва підприємства) нерезиденту (назва) із джерелом його походження з України у періоді (вказується період)?</p> <p>4. Чи підтверджується документально обґрунтованість застосування підприємством (назва) нульової ставки з податку на додану вартість за експортними операціями за контрактом (номер, дата)?</p> <p>5. Чи обґрунтовано відшкодовано (зазначається кому і за який період) витрати на відрядження (в якій сумі)?</p>

1	2
<p>3. Визначення відповідності чинному законодавству відображення в податковому обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість;</p> <p>4. Визначення документальної обґрунтованості та аналізу реальності розрахунків з дебіторами і кредиторами;</p> <p>5. Визначення документальної обґрунтованості та аналізу економічної доцільності отримання і використання кредитів і позик;</p> <p>6. Визначення документальної обґрунтованості оформлення банківських операцій з відкриття рахунків, руху грошових коштів на рахунках;</p> <p>7. Визначення документальної обґрунтованості оформлення та відображення в обліку операцій з видачі, використання та погашення кредитів.</p>	<p>6. Чи підтверджується документально необґрунтоване нарахування та виплата заробітної плати на завищений обсяг і вартість виконаних робіт (з урахуванням висновків інших видів експертиз)?</p> <p>7. Чи підтверджується документально заявлений у позовних вимогах позивача (назва підприємства) розмір заборгованості за поставлені підприємству (назва) товарно-матеріальні цінності, виконані роботи (надані послуги) за договором (номер та дата договору) за період (зазначити період), у тому числі з урахуванням висновків інших видів експертиз?</p> <p>8. Чи підтверджується документально зазначене в акті податкової інспекції (вказуються реквізити акта) заниження об'єкта оподаткування (вказується організація) за період (зазначається який) і донарахування до сплати податків та обов'язкових платежів до бюджету (вказується яких)?</p> <p>9. Чи підтверджується документально розмір збитку від необґрунтованого заниження (несплати) орендної плати (зазначається організація) за період (зазначається який) і в якій сумі?</p> <p>10. Чи підтверджуються документально висновки акта перевірки стосовно наявності у підприємства (організації) (назва) заборгованості з виплати заробітної плати станом на (зазначити дату)?</p> <p>11. Чи була у підприємства (назва) фінансова можливість виплатити в повному обсязі (або частково) нараховану заробітну плату у період (вказати період) за рахунок власних обігових коштів з урахуванням черговості платежів згідно з вимогами законодавства?</p> <p>12. На які потреби були витрачені грошові кошти підприємства (назва) в період існування заборгованості по заробітній платі перед своїми працівниками?</p> <p>13. Чи підтверджуються документально висновки акта перевірки щодо відповідності вимогам чинного законодавства документального оформлення операцій (назва банку) з надання кредитів, з повноти та нарахування і сплати відсотків за користування кредитами позичальником (назва юридичної особи) за кредитною угодою (номер, дата)?</p> <p>14. Чи відповідає перелік документів, наданих банку підприємством (назва) для отримання кредитних коштів за кредитною угодою, чинному Положенню про кредитування?</p> <p>15. Чи підтверджується бухгалтерськими та первинними документами нецільове використання кредитних коштів за угодою (номер, дата)?</p> <p>16. Чи відповідає наявний у матеріалах справи розрахунок заборгованості позичальника (по сплаті процентів за кредит та погашення основної суми боргу) перед банком умовам укладеного між вказаними сторонами кредитного договору та розрахунковим документам щодо видачі та погашення кредиту за цим кредитним договором?</p>

Локальний стандарт проведення судово-бухгалтерської експертизи операцій з матеріальними цінностями включає наступні основні параметри:

Об'єкти

1) **оприбуткування** матеріальних цінностей за кількістю, якістю та ціною – досліджується обґрунтованість та повнота оприбуткування за даними бухгалтерського обліку, адекватність їх за якістю супровідним документам, аналізуються ціни придбання матеріальних ресурсів тощо;

2) **стан збереження** матеріальних цінностей – досліджується відповідність стану складського господарства основним вимогам збереження матеріальних ресурсів (наявність та відповідність вимогам вимірювальних приладів, обладнання складів засобами розмежування різнотипних матеріальних цінностей, дієвість протипожежного устаткування, наявність сигналізації, надійність замків, дотримання техніки безпеки тощо);

3) **закріплення матеріальної відповідальності** – перевіряється фактичне закріплення відповідальності за даними договорів про матеріальну відповідальність, укладеними адміністрацією з конкретними працівниками;

4) **дотримання норм витрат** матеріалів на виробництво – перевіряється обґрунтованість затверджених норм витрат матеріальних цінностей на виробництво продукції, аналізується рівень їх дотримання;

5) **псування** матеріальних цінностей – досліджуються об'єктивні та суб'єктивні причини цього, встановлюються особи, відповідальні за завдані збитки;

6) **первинна документація** з обліку матеріальних цінностей – досліджується достовірність та повнота відображення господарських операцій, пов'язаних із придбанням, внутрішнім переміщенням та використанням товарно-матеріальних цінностей;

7) **реєстри аналітичного і синтетичного обліку** матеріальних цінностей – досліджується повнота, об'єктивність відображення та взаємозв'язок здійснених господарських операцій;

8) **нестачі** матеріальних цінностей та **збитки, виявлені ревізією**, їх обґрунтованість і відповідальність конкретних посадових осіб – узагальнюються об'єкти експертного дослідження, в межах яких ревізією виявлені зловживання, нестачі та збитки, уточнюються розміри цих збитків, їх відповідність даним бухгалтерського обліку, матеріалам справи, обґрунтовується достовірність встановлення матеріальної відповідальності конкретних працівників і посадових осіб підприємства, уточнюється розмір відшкодування завданих збитків конкретними винними особами.

Джерела інформації:

1) нормативно-правові акти:

- «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV;

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246;

- План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291

- Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: наказ Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69;

- Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116;

- Інструкція про порядок реєстрації виданих, повернутих та використаних довіреностей на одержання матеріальних цінностей: наказ Міністерства фінансів України від 16.05.1996 р. № 99;

2) фактографічна інформація:

- **порівняльні відомості** результатів інвентаризації;

- **контракти** на поставку матеріальних цінностей;

- **договори** про матеріальну відповідальність;

- **первинні документи** з надходження матеріальних цінностей (товарно-транспортні накладні, акти на оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, прибуткові ордери, щоденники, реєстри, путівки на вивезення продукції з поля тощо);

- **документація про витрати** товарно-матеріальних цінностей (акти на списання добрив, отрутохімкатів і гербіцидів, будівельних матеріалів, сировини і матеріалів, акти на сортування і сушіння продукції рослинництва);

- **реєстри** аналітичного і синтетичного обліку за рахунками 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 28 «Товари».

- **звітність** підприємства про надходження та витрачання товарно-матеріальних цінностей.

- **акти ревізій та перевірок**, складені контролюючими органами,

- **висновки інших експертиз** (біологічної, хімічної, товарознавчої, екологічної, технологічної)

- **матеріали** розслідуваної справи.

З метою здійснення повноцінного експертного дослідження операцій з матеріальними цінностями експерт-бухгалтер повинен вивчити загальну схему їх інформаційних потоків.

Методичні прийоми дослідження, узагальнення і реалізації результатів СБЕ:

1) розрахунково-аналітичні, зокрема, **економічний аналіз** (застосовується, як правило, під час дослідження ритмічності поставок сировини, встановленні відхилень від норм витрачання матеріалів, виявленні негативних факторів, що зумовили понаднормативні витрати

матеріальних цінностей), **аналітичні та статистичні розрахунки** (застосовують, переважно, для формування аналітичних таблиць і порівняльних відомостей), **економіко-математичні методи** (використовують для встановлення взаємозв'язку певних факторів, визначення яких є неможливим за допомогою інших методичних прийомів експертизи);

2) документальні, зокрема, **інформаційне моделювання** (полягає у зборі сукупності нормативно-правової і фактографічної інформації про об'єкт судово-бухгалтерської експертизи – матеріальні цінності), **нормативно-правова перевірка** (полягає у встановленні відповідності об'єкта судово-бухгалтерської експертизи нормативній документації), **камеральні перевірки норм і нормативів** (застосовуються з метою перевірки обґрунтованості їх затвердження, встановлення реальності обсягу та правильності використання під час здійснення операцій з матеріальними ресурсами), **формальна, зустрічна, аналітична, логічна перевірка документів, їх взаємний контроль** тощо;

3) узагальнення результатів дослідження в журналі СБЕ, прийоми аналітичного групування доказів правопорушень у процесі здійснення операцій з матеріальними цінностями, складання узагальнюючого висновку експертизи операцій з ТМЦ.

2 Методика СБЕ операцій з матеріальними цінностями

Практика проведення судово-бухгалтерських експертиз свідчить, що операції з матеріальними цінностями є одними з найбільш складних та трудомістких процедур експертного дослідження.

Орієнтовні об'єкти та методи проведення експертизи характерних випадків порушень і зловживань у виробничій сфері представлені наступними:

1 Розкрадання матеріальних цінностей шляхом неповного їх оприбуткування під час надходження від постачальників

Шляхом **логічної, формальної та аналітичної перевірки документів** досліджуються: договір на постачання матеріальних цінностей, товарно-транспортні накладні, акт приймання матеріалів, прибутковий ордер, розрахунково-платіжні документи, виписки з поточного рахунка в банку, звіт про рух тари, реєстри аналітичного і синтетичного обліку за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» тощо. За необхідності застосовують **зустрічну перевірку документів та взаємний контроль операцій**.

За допомогою **розрахунково-аналітичних методичних прийомів** дослідження формують аналітичні таблиці та порівняльні відомості.

Додатково може бути подане клопотання про організацію **інвентаризації** на складі матеріальних цінностей, отримання письмових пояснень осіб, причетних до факту розкрадання.

2 Розкрадання ТМЦ шляхом передчасного списання їх з балансу

Проводиться документальне дослідження актів на оприбуткування товарно-матеріальних цінностей, прибуткових ордерів, товарно-транспортних накладних, інвентарних карток, накладних, лімітно-забірних карт, актів на списання ТМЦ, пояснень осіб, причетних до вчинення правопорушення, у т. ч. членів ліквідаційної та оціночної комісії тощо.

3 Розкрадання сировини чи готової продукції шляхом складання фіктивних актів на сортування і сушіння або завищення реальних даних про кількість відходів

Проводиться арифметична, логічна та аналітична перевірка документів і взаємний контроль операцій для виявлення невідповідності щодо кількості обробленої сировини чи продукції, відображеної в акті на сортування і сушіння й таблиці обліку робочого часу щодо строків роботи сортувальних та очищувальних машин, дат складання акта на сортування і сушіння сировини чи продукції тощо.

Для повного підтвердження цієї гіпотези можливе проведення інвентаризації з метою встановлення наявної кількості сировини чи продукції, відходів, механічних домішок.

4 Розкрадання ТМЦ шляхом застосування завищених обсягів природних втрат

Здійснюється камеральна перевірка норм природних втрат відповідних товарно-матеріальних цінностей, формальна, аналітична і логічна перевірка облікової документації, зокрема інвентаризаційних описів, порівняльних відомостей, акта інвентаризації, товарно-транспортних накладних, лімітно-забірних карт, затверджених норм природних втрат, прибутково-видаткових документів, звітів матеріально відповідальних осіб.

В окремих випадках доцільно використати висновки спеціальних судових експертиз, зокрема, технологічної.

Додатково необхідно використати методичні прийоми контрольного зіставлення залишків та відновлення кількісно-сумарного обліку матеріалів.

РОЗДІЛ 3. ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ

1. Дайте визначення поняття судової експертизи згідно із Законом України «Про судову експертизу»:

1) процесуальна дія, яка полягає в дослідженні експертом за завданням правоохоронних органів речових доказів та інших матеріалів з метою встановлення фактичного стану і обставин, що мають істотне значення для правильного вирішення справи, що виникла в процесі правовідносин;

2) процедура дослідження і вирішення провідними спеціалістами певних галузей – експертами питань, що потребують спеціальних знань у науці, техніці, економіці тощо;

3) 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 та судового слідства;

3) самостійна процесуальна форма отримання нових і перевірки (уточнення) наявних речових доказів справи, що перебуває у провадженні органів дізнання, досудового та судового слідства.

2. Зазначте, у яких з наступних випадків зазвичай призначається судова експертиза в Україні:

1) є обґрунтоване клопотання обвинувачуваного про призначення судово-бухгалтерської експертизи;

2) в суді вирішується питання про відшкодування збитків від нестачі коштів під час інвентаризації;

3) є суперечення у висновках первинної та повторної ревізій в матеріалах справи;

4) обвинувачуваний подав зустрічний позов щодо відшкодування збитків.

3. Укажіть, у чому полягає принцип об'єктивності судово-бухгалтерської експертизи:

1) експерт виявляє та вивчає всі документально зафіксовані факти, що мають значення для експертизи;

2) експертиза може існувати лише за наявності порушеної кримінальної справи чи розгляді цивільної справи у суді;

3) експертизу уповноважений проводити фахівець, який у спеціальному порядку отримав дозвіл на проведення експертної діяльності;

4) експерт дає оцінку досліджуваному об'єкту, базуючись на документально обґрунтованих фактах з обов'язковим виявленням причин і зв'язків між ними.

4. Визначте, у чому полягає принцип повноти судово-бухгалтерської експертизи:

1) експерт виявляє та вивчає всі документально зафіксовані факти, що мають значення для експертизи;

2) експертиза може існувати лише за наявності порушеної кримінальної справи чи розгляді цивільної справи у суді;

3) експертизу уповноважений проводити фахівець, який у спеціальному порядку отримав дозвіл на проведення експертної діяльності;

4) експерт дає оцінку досліджуваному об'єкту, базуючись на документально обґрунтованих фактах з обов'язковим виявленням причин і зв'язків між ними.

5. Укажіть, чим забезпечується незалежність судового експерта:

1) експерт є державним службовцем;

2) експерт не отримує гонорару за експертизу;

3) експерт несе кримінальну відповідальність за дачу свідомо неправдивого висновку;

4) установи судових експертиз не залежать від органів дізнання, досудового та судового слідства.

6. Укажіть, чим визначається перелік питань, що розглядаються судовим експертом:

1) судовим експертом самостійно як такі, що мають відношення до справи і розгляд яких є необхідним (принципи об'єктивності і незалежності);

2) постановою слідчого про призначення судово-бухгалтерської експертизи;

3) ухвалою суду про призначення судово-бухгалтерської експертизи;

4) Законом України «Про судову експертизу».

7. Назвіть вид експертизи, що буде призначена у наступному випадку: після розгляду і вивчення висновку СБЕ слідчим встановлено, що експертом досліджені не всі надані об'єкти, тобто висновок є неповним, шляхом допиту експерта слідчий не зміг усунути неповноту висновку:

1) основна;

2) додаткова;

3) первинна;

4) повторна.

8. Укажіть, яка експертиза буде призначена у наступному випадку: під час проведення експертизи встановлено порушення діючих процесуальних норм, що регламентують порядок її призначення і проведення, а у судді виникли сумніви щодо обґрунтованості висновку експерта:

1) основна;

2) додаткова;

3) первинна;

4) повторна.

9. Визначте особу, яка проводитиме знов призначену СБЕ у наступному випадку: після розгляду і вивчення висновку експертизи

слідчим установлено, що експертом досліджені не всі надані об'єкти, тобто висновок є неповним, шляхом допиту експерта слідчий не зміг усунути неповноту висновку:

- 1) експерт, який проводив попередню експертизу;
- 2) новий експерт;
- 3) слідчий;
- 4) спеціаліст органу державного фінансового контролю.

10. Укажіть особу, яка проводитиме знов призначену СБЕ у наступному випадку: під час проведення експертизи встановлено порушення діючих процесуальних норм, що регламентують порядок її призначення і проведення, а у судді виникли сумніви щодо обґрунтованістю висновку експерта:

- 1) експерт, який проводив попередню експертизу;
- 2) новий експерт;
- 3) слідчий;
- 4) спеціаліст органу державного фінансового контролю.

11. Назвіть, хто проводить атестацію експертів з СБЕ в Україні:

- 1) Міністерство юстиції України;
- 2) Аудиторська Палата України;
- 3) Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України;
- 4) Міністерство охорони здоров'я України.

12. Укажіть, чи підлягає ліцензуванню судово-експертна діяльність:

- 1) так;
- 2) ні;
- 3) залежно від виду експертизи;
- 4) залежно від характеру справи і обсягів зловживань.

13. Зазначте питання, на які дає можливість відповісти судово-бухгалтерська експертиза:

- 1) чи підтверджуються документально вказані суми нестачі товарно-матеріальних цінностей;
- 2) яким є розмір матеріальних збитків;
- 3) хто дійсно скоїв правопорушення;
- 4) який вирок мав винести судовий орган щодо обвинувачень.

14. Укажіть, до якого етапу СБЕ відноситься розробка експертом методики дослідження:

- 1) підготовчий;
- 2) організаційно-методичний;
- 3) дослідний;
- 4) узагальнення і оцінки результатів експертизи;
- 5) не відноситься до етапів СБЕ.

15. Назвіть етап СБЕ, до якого відноситься виконання експертом конкретних процедур, передбачених методикою дослідження:

- 1) підготовчий;
- 2) організаційно-методичний;

- 3) дослідний;
- 4) узагальнення і оцінювання результатів експертизи;
- 5) не відноситься до етапів СБЕ.

16. Укажіть, до якого етапу СБЕ відноситься групування і систематизація експертом виявлених недоліків ведення обліку на досліджуваному підприємстві:

- 1) підготовчий;
- 2) організаційно-методичний;
- 3) дослідний;
- 4) узагальнення і оцінювання результатів експертизи;
- 5) не відноситься до етапів СБЕ.

17. Зазначте етап СБЕ, до якого відноситься допит експерта у суді:

- 1) підготовчий;
- 2) організаційно-методичний;
- 3) дослідний;
- 4) узагальнення і оцінювання результатів експертизи;
- 5) не відноситься до етапів СБЕ.

18. Укажіть, до якого етапу СБЕ відноситься добір експертом нормативно-правових актів з досліджуваних питань:

- 1) підготовчий;
- 2) організаційно-методичний;
- 3) дослідний;
- 4) узагальнення і оцінювання результатів експертизи;
- 5) не відноситься до етапів СБЕ.

19. Назвіть етап СБЕ, до якого відноситься складання експертом календарного плану-графіка проведення експертизи:

- 1) підготовчий;
- 2) організаційно-методичний;
- 3) дослідний;
- 4) узагальнення і оцінки результатів експертизи;
- 5) не відноситься до етапів СБЕ.

20. Укажіть, що є правовою основою проведення судово-бухгалтерської експертизи:

- 1) Кримінально-процесуальний кодекс України;
- 2) Цивільно-процесуальний кодекс України;
- 3) Господарсько-процесуальний кодекс України;
- 4) Закон України «Про судову експертизу».

21. Назвіть документ, що визначає права, обов'язки та відповідальність судових експертів:

- 1) Кримінально-процесуальний кодекс України;
- 2) Цивільно-процесуальний кодекс України;
- 3) Господарсько-процесуальний кодекс України;
- 4) Закон України «Про судову експертизу».

22. Укажіть, який документ визначає порядок атестації судових

експертів:

- 1) Кримінально-процесуальний кодекс України;
- 2) Цивільно-процесуальний кодекс України;
- 3) Господарсько-процесуальний кодекс України;
- 4) Закон України «Про судову експертизу».

23. Зазначте документ, що є підставою для проведення судово-бухгалтерської експертизи:

- 1) наказ керівника підприємства, що перевіряється;
- 2) постанова органу дізнання, слідчого або суду;
- 3) наказ керівника органу державного фінансового контролю;
- 4) письмова вимога обвинуваченого.

24. Укажіть, з яких частин складається постанова про призначення експертизи:

- 1) описова;
- 2) резолютивна;
- 3) вхідна;
- 4) висновок СБЕ.

25. Назвіть частину постанови про призначення експертизи, у якій коротко викладаються факти справи та обставини, у зв'язку з котрими виникла потреба у спеціальних бухгалтерських знаннях:

- 1) в описовій частині;
- 2) у резолютивній частині;
- 3) у вхідній частині;
- 4) у висновку експертизи;
- 5) не викладаються у постанові.

26. Укажіть, у якій частині постанови про призначення експертизи викладаються підстави для призначення експертизи:

- 1) в описовій частині;
- 2) у резолютивній частині;
- 3) у вхідній частині;
- 4) у висновку експертизи;
- 5) не викладаються у постанові.

27. Зазначте, у якій частині постанови про призначення експертизи формулюються питання, що виносяться на розгляд експерта:

- 1) в описовій частині;
- 2) у резолютивній частині;
- 3) у вхідній частині;
- 4) у висновку експертизи;
- 5) не викладаються у постанові.

28. Назвіть частину постанови про призначення експертизи, у якій визначається судово-експертна установа, працівникам котрої доручено провадження експертизи:

- 1) в описовій частині;
- 2) у резолютивній частині;

- 3) у вхідній частині;
- 4) у висновку експертизи;
- 5) не викладаються у постанові.

29. Укажіть, чи можуть об'єкти дослідження під час проведення експертизи пошкоджуватися чи витрачатися:

- 1) так;
- 2) ні;
- 3) лише в мірі, необхідній для дослідження.

30. Назвіть статус слідчого під час проведення судово-бухгалтерської експертизи:

- 1) має право бути присутнім під час СБЕ;
- 2) є учасником СБЕ;
- 3) є співвиконавцем СБЕ;
- 4) не має права бути присутнім, бути учасником чи співвиконавцем СБЕ.

31. Укажіть, чи можливий допит експерта у судовому засіданні:

- 1) так, якщо суду й учасникам процесу важко розібратися в матеріалах експертизи без допомоги самого експерта;
- 2) ні, це порушує принцип незалежності експертизи;
- 3) так, це обов'язкова процесуальна дія.

32. Зазначте групи методів судово-бухгалтерської експертизи:

- 1) розрахунково-аналітичні;
- 2) загальні;
- 3) спеціальні;
- 4) документальні.

33. Укажіть, до яких прийомів методу СБЕ відноситься функціонально-вартісний аналіз:

- 1) розрахунково-аналітичні;
- 2) загальні;
- 3) спеціальні;
- 4) документальні.

34. Назвіть прийоми та способи методу СБЕ, до яких відноситься побудова експертом-бухгалтером гіпотези:

- 1) розрахунково-аналітичні;
- 2) загальні;
- 3) спеціальні;
- 4) документальні.

35. Укажіть, до яких прийомів та способів методу СБЕ відноситься контрольне вимірювання площі виробничого приміщення:

- 1) розрахунково-аналітичні;
- 2) загальні;
- 3) спеціальні;
- 4) документальні.

36. Назвіть прийом експертного дослідження, який полягає у

розчленуванні об'єкта СБЕ на складові елементи, вивченні їх ознак і властивостей:

- 1) аналіз;
- 2) синтез;
- 3) індукція;
- 4) дедукція.

37. Зазначте прийом експертного дослідження, який полягає у вивченні цілісності об'єкта СБЕ, єдності й взаємозв'язку його структурних елементів:

- 1) аналіз;
- 2) синтез;
- 3) індукція;
- 4) дедукція.

38. Назвіть прийом експертного дослідження, який полягає у вивченні в процесі СБЕ частини характеристик об'єкта:

- 1) аналіз;
- 2) синтез;
- 3) індукція;
- 4) дедукція.

39. Укажіть прийом експертного дослідження, який полягає у вивченні в процесі СБЕ спочатку загальної характеристики об'єкта, а потім - його складових частин:

- 1) аналіз;
- 2) синтез;
- 3) індукція;
- 4) дедукція.

40. Назвіть, до якої групи спеціальних методів СБЕ відноситься зустрічна перевірка:

- 1) органолептичні;
- 2) розрахунково-аналітичні;
- 3) документальні;
- 4) не відноситься до методів СБЕ.

41. Визначте, до якої групи спеціальних методів СБЕ відноситься контрольне вимірювання площі виробничого приміщення:

- 1) органолептичні;
- 2) розрахунково-аналітичні;
- 3) документальні;
- 4) не відноситься до методів СБЕ.

42. Назвіть, до якої групи спеціальних методів СБЕ відноситься ревізія операцій з готівкою:

- 1) органолептичні;
- 2) розрахунково-аналітичні;
- 3) документальні;
- 4) не відноситься до методів СБЕ.

43. Укажіть прийом експертного дослідження, який полягає у

встановленні відповідності здійснених господарських операцій діючим нормативно-правовим актам:

- 1) нормативно-правова перевірка;
- 2) зустрічна перевірка;
- 3) взаємна перевірка;
- 4) дослідження паралельних проводок.

44. Назвіть прийом експертного дослідження, який полягає у паралельному співставленні різних екземплярів одного й того ж документа:

- 1) нормативно-правова перевірка;
- 2) зустрічна перевірка;
- 3) взаємна перевірка;
- 4) дослідження паралельних проводок.

45. Зазначте прийом експертного дослідження, який полягає у порівнянні різних за своїм найменуванням і характером документів, в яких відображаються аспекти однієї і тієї ж або декількох взаємопов'язаних операцій:

- 1) нормативно-правова перевірка;
- 2) зустрічна перевірка;
- 3) взаємна перевірка;
- 4) дослідження паралельних проводок.

46. Назвіть прийом експертного дослідження, використовуючи який експерт-бухгалтер вивчає екземпляри рахунків-фактур підприємства, що перевіряється, та його контрагентів:

- 1) нормативно-правова перевірка;
- 2) зустрічна перевірка;
- 3) взаємна перевірка;
- 4) дослідження паралельних проводок.

47. Розкрийте поняття висновку експерта-бухгалтера в рамках СБЕ:

- 1) вираження особистої думки експерта про достовірність фінансової звітності підприємства, що перевірялося;
- 2) докладний опис проведених експертом досліджень та зроблені за їх результатами висновки, обґрунтовані відповіді на запитання, поставлені особою, яка залучила експерта, або слідчим суддею чи судом, що доручив проведення експертизи;
- 3) встановлення законності, доцільності та ефективності здійснених господарських операцій, забезпечення збереженості майна, правильності й достовірності обліку і звітності;
- 4) процесуальна дія, що полягає у вивченні експертом-бухгалтером матеріалів справи в межах його спеціальних знань на завдання слідчого або суду з метою встановлення фактичних обставин справи.

48. Укажіть, додержання якого принципу складання висновку полягає у комплексному викладі об'єктів експертного дослідження,

джерел інформаційного забезпечення та методики проведення судово-бухгалтерської експертизи:

- 1) повноти;
- 2) об'єктивності;
- 3) конкретності;
- 4) логічності.

49. Укажіть, додержання якого принципу складання висновку передбачає його відповідність істині, доведеній у процесі СБЕ комплексом реальних доказів, що ґрунтуються на достовірних даних системи бухгалтерського обліку підприємства:

- 1) повноти;
- 2) об'єктивності;
- 3) конкретності;
- 4) логічності.

50. Зазначте, додержання якого принципу складання висновку полягає у послідовності процедури розкриття змісту питань, поставлених на вирішення експертизи:

- 1) повноти;
- 2) об'єктивності;
- 3) конкретності;
- 4) логічності.

51. Укажіть, додержання якого принципу складання висновку полягає у чіткому однозначному формулюванні відповідей на поставлені питання:

- 1) повноти;
- 2) об'єктивності;
- 3) конкретності;
- 4) логічності.

52. Назвіть складові висновку СБЕ:

- 1) вступна;
- 2) дослідна;
- 3) результативна;
- 4) підпис експерта.

53. Укажіть, у якій частині висновку СБЕ вказується вид експертизи:

- 1) у вступній;
- 2) у дослідній;
- 3) у результативній;
- 4) не вказується у висновку.

54. Зазначте частину висновку СБЕ, у якій описуються первинні документи і реєстри бухгалтерського обліку, що використовувались експертом у процесі дослідження:

- 1) вступна;
- 2) дослідна;
- 3) результативна;

4) не вказується у висновку.

55. Укажіть, у якій частині висновку СБЕ містяться результати дослідження з кожного конкретного питання, поставленого правоохоронними органами:

- 1) вступній;
- 2) дослідній;
- 3) результативній;
- 4) не вказується у висновку.

56. Назвіть, у якій частині висновку повторної експертизи вказуються мотиви її призначення:

- 1) вступній;
- 2) дослідній;
- 3) результативній;
- 4) не вказується у висновку.

57. Укажіть, у якій частині висновку повторної експертизи вказуються висновки досліджень попередніх експертиз із питань, що були поставлені перед експертом на повторне вирішення:

- 1) вступній;
- 2) дослідній;
- 3) результативній;
- 4) не вказується у висновку.

58. Зазначте, у якій частині висновку повторної експертизи вказуються причини розбіжностей з результатами попередніх експертиз:

- 1) вступній;
- 2) дослідній;
- 3) результативній;
- 4) не вказується у висновку.

59. Укажіть, хто підписує висновок СБЕ під час проведення комісійної експертизи у випадку розбіжності висновків:

- 1) кожний експерт підписує зроблений ним висновок окремо;
- 2) голова комісії;
- 3) всі учасники комісії підписують спільний висновок;
- 4) голова експертної установи, яка здійснювала СБЕ.

60. Зазначте, що повинен зробити експерт-бухгалтер, якщо поставлені перед ним питання виходять за межі його спеціальних знань:

- 1) запросити іншого спеціаліста-експерта;
- 2) надати негативний висновок;
- 3) у письмовій формі повідомити орган, що призначив експертизу, про неможливість дати висновок;
- 4) повідомити про неможливість дати висновок у рамках судового засідання.

61. Укажіть, що повинен зробити експерт-бухгалтер, якщо надані йому матеріали є недостатніми для надання висновку:

- 1) запросити іншого спеціаліста-експерта;
- 2) надати негативний висновок;
- 3) у письмовій формі повідомити орган, що призначив експертизу, про неможливість дати висновок;
- 4) повідомити про неможливість дати висновок у рамках судового засідання.

62. Назвіть, хто здійснює оцінку відповідності висновку експерта-бухгалтера юридичним вимогам:

- 1) керівник експертної установи, яка здійснювала СБЕ;
- 2) слідчий;
- 3) суддя;
- 4) обвинувачений.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ:

1. Атенесян Г. А. Судебная бухгалтерия : учебник / Г. А. Атенесян, С. П. Голубятников. – М. : Юридическая литература, 2007. – 350 с.
2. Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза : підручник / М. Т. Білуха. – К. : КНЕУ, 2004. – 269 с.
3. Бутинець Ф. Ф. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посіб. / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2004. – 460 с.
4. Волкова І. А. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. / І. А. Волкова. – К. : Центр учбової літератури, 2009. – 82 с.
5. Господарський процесуальний кодекс України від 06.11.1991 р. № 1798-ХІІ станом на 01.09.2013 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 6. – Ст. 56.
6. Гуцаленко Л. В. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. /Л. В. Гуцаленко. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 351 с.
7. Дмитриенко Т. А. Судебная (правовая) бухгалтерия : учебник / Т. А. Дмитриенко, С. Г. Чаадаев. – М. : Проспект, 2008. – 210 с.
8. Дондик Н. Я. Судова бухгалтерія : навч. посіб. / Н. Я. Дондик, Г. П. Дондик. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 208 с.
9. Захарченко В. Ю. Судебная бухгалтерия : учебник / В. Ю. Захарченко, В. И. Лазуренко. – Донецк : Каштан, 2006. – 484 с.
10. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків: наказ Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>.
11. Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті: постанова Правління Національного банку України від 21.01.2004 р. № 22 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04>.
12. Інструкція про порядок і розміри відшкодування витрат та виплати винагороди особам, що викликаються до органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури, суду або до органів, у провадженні яких перебувають справи про адміністративні правопорушення, та виплати державним науково-дослідним установам судової експертизи за виконання їх працівниками функцій експертів і спеціалістів: постанова Кабінету Міністрів України від 01.07.96 р. № 710 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/710-96-%D0%BF>.
13. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень: наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>.
14. Інструкція про форми меморіальних ордерів бюджетних установ та порядок їх складання: наказ Головного управління Державного казначейства України від 27.07.2000 р. № 68 [Електронний ресурс]. –

Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0570-00>.

15. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР станом на 01.09.2013 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

16. Кримінально-процесуальний кодекс України від 13.04.2012 р. № 4651-VI станом на 01.09.2013 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 9–10, № 11–12, № 13. – Ст. 88.

17. Лазуренко В. І. Судова бухгалтерія : навч. посіб. / В. І. Лазуренко, Н. І. Новікова. – Донецьк : Каштан, 2009. – 381 с.

18. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку: наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0356201-00>.

19. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: наказ Міністерства фінансів України від 25.06.03 № 422 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=196041.

20. Мумінова-Савіна Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиза / Г. Г. Мумінова-Савіна. – К. : КНЕУ, 2004. – 268 с.

21. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень: наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>.

22. Отенко В. І. Судова бухгалтерія для менеджерів підприємств : навч. посіб. / В. І. Отенко, В. Д. Понікаров, Т. М. Серікова. – Х. : ІНЖЕК, 2005. – 558 с.

23. Перелік рекомендованої науково-технічної та довідкової літератури, що використовується під час проведення судових експертиз: наказ Міністерства юстиції України від 30.07.2010 р. № 1722/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v1722323-10>.

24. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.

25. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку станом на 01.09.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article>.

26. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

27. Порядок ведення державного Реєстру атестованих судових експертів: наказ Міністерства юстиції України від 29.03.2012 р. № 492/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/sho>.

28. Порядок ведення касових операцій у національній валюті України: постанова Національного Банку України № 637 від 15.12.2004 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0040-05>.

29. Порядок ведення Реєстру методик проведення судових експертиз: наказ Міністерства юстиції України від 02.10.2008 р. № 1666/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0924-08>.

30. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ станом на 01.09.2013 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 23. – Ст. 243.

31. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 966-ХІV станом на 01.09.2013 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – Ст. 365.

32. Про затвердження Положення про експертно-кваліфікаційні комісії та атестацію судових експертів: наказ Міністерства юстиції України від 09.08.2005 р. № 86/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0882-05>.

33. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-ХІІ станом на 01.09.2013 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 13. – Ст. 110.

34. Про порядок відкриття, використання і закриття рахунків у національній та іноземних валютах: постанова Національного Банку України від 12.11.2003 р. № 492 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1172-03>.

35. Про судову експертизу в кримінальних і цивільних справах: постанова Верховного Суду України від 30.05.1997 р. № 8 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v0008700-97>.

36. Про судову експертизу: Закон України № 4038-ХІІ від 25.12.1994 р. станом на 01.09.2013 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 28. – Ст. 232.

37. Рудницький В. С. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень : навч. посіб. / В. С. Рудницький, Р. Ф. Бруханський, П. Я. Хомин. – К. : Професіонал, 2004. – 304 с.

38. Судово-бухгалтерська експертиза в кримінальних справах про розкрадання грошових коштів : метод. посіб. / За заг. ред. проф. О. М. Бандурки. – Х.: Вид-во ун-ту внутр. справ, 2010. – 80 с.

39. Цивільний процесуальний кодекс України від 18.03.2004 р. № 1618-ІV станом на 01.09.2013 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 40–41, 42. – Ст. 492.

40. Шарманська В. М. Судова бухгалтерія: навч. посібник / В. М. Шарманська, С. О. Шарманська, І. В. Головка. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 462 с.

ДОДАТКИ

ЗАКОН УКРАЇНИ Про судову експертизу

Цей Закон визначає правові, організаційні і фінансові основи судово-експертної діяльності з метою забезпечення правосуддя України незалежною, кваліфікованою і об'єктивною експертизою, орієнтованою на максимальне використання досягнень науки і техніки.

Розділ I ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

Стаття 1. Поняття судової експертизи

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 досудового розслідування чи суду.

Стаття 2. Законодавство України про судову експертизу

Законодавство України про судову експертизу складається із цього Закону, інших нормативно-правових актів.

Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачено законодавством України про судову експертизу, застосовуються правила міжнародного договору України.

Стаття 3. Принципи судово-експертної діяльності

Судово-експертна діяльність здійснюється на принципах законності, незалежності, об'єктивності і повноти дослідження.

Стаття 4. Гарантії незалежності судового експерта та правильності його висновку.

Незалежність судового експерта та правильність його висновку забезпечуються:

- процесуальним порядком призначення судового експерта;
- забороною під загрозою передбаченої законом відповідальності втручатися будь-кому в проведення судової експертизи;
- існуванням установ судових експертиз, незалежних від органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів досудового розслідування та суду;
- створенням необхідних умов для діяльності судового експерта, його матеріальним і соціальним забезпеченням;
- кримінальною відповідальністю судового експерта за дачу свідомо неправдивого висновку та відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків;
- можливістю призначення повторної судової експертизи;
- присутністю учасників процесу в передбачених законом випадках під час проведення судової експертизи.

Стаття 5. Максимальне збереження об'єктів дослідження

Під час проведення судових експертиз об'єкти дослідження можуть бути пошкоджені або витрачені лише у тій мірі, в якій це необхідно для дослідження.

Стаття 6. Забезпечення умов праці судового експерта за місцезнаходженням об'єктів дослідження

Якщо судову експертизу необхідно провести на місці події або за місцезнаходженням об'єкта дослідження, особа або орган, які її призначили, повинні забезпечити судовому експертові безперешкодний доступ до об'єкта дослідження і належні умови праці.

Стаття 7. Суб'єкти судово-експертної діяльності

Судово-експертну діяльність здійснюють державні спеціалізовані установи, а також у випадках і на умовах, визначених цим Законом, судові експерти, які не є працівниками зазначених установ.

До державних спеціалізованих установ належать:

науково-дослідні установи судових експертиз Міністерства юстиції України;
науково-дослідні установи судових експертиз, судово-медичні та судово-психіатричні установи Міністерства охорони здоров'я України;
експертні служби Міністерства внутрішніх справ України, Міністерства оборони України, Служби безпеки України та Державної прикордонної служби України.

Виключно державними спеціалізованими установами здійснюється судово-експертна діяльність, пов'язана з проведенням криміналістичних, судово-медичних і судово-психіатричних експертиз.

Для проведення деяких видів експертиз, які не здійснюються виключно державними спеціалізованими установами, за рішенням особи або органу, що призначили судову експертизу, можуть залучатися крім судових експертів також інші фахівці з відповідних галузей знань.

Стаття 8. Науково-методичне та організаційно-управлінське забезпечення судово-експертної діяльності

Організація науково-методичного забезпечення судово-експертної діяльності та організаційно-управлінські засади діяльності державних спеціалізованих установ покладаються на міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать державні спеціалізовані установи, що здійснюють судово-експертну діяльність.

Для розгляду найважливіших питань розвитку судової експертизи, що мають міжвідомчий характер, при Міністерстві юстиції України створюється Координаційна рада з проблем судової експертизи, яка діє відповідно до Положення про неї, що затверджується Кабінетом Міністрів України.

Методики проведення судових експертиз (крім судово-медичних та судово-психіатричних) підлягають атестації та державній реєстрації в порядку, що визначається Кабінетом Міністрів України.

Міністерство юстиції України забезпечує видання міжвідомчого науково-методичного збірника "Криміналістика та судова експертиза".

Стаття 9. Державний Реєстр атестованих судових експертів

Атестовані відповідно до цього Закону судові експерти включаються до державного Реєстру атестованих судових експертів, ведення якого покладається на Міністерство юстиції України.

Особа або орган, які призначили судову експертизу, можуть доручити її проведення тим судовим експертам, яких внесено до державного Реєстру атестованих судових експертів, а у випадках, передбачених частиною четвертою статті 7 цього Закону, - іншим фахівцям з відповідних галузей знань.

Розділ II

СУДОВИЙ ЕКСПЕРТ

Стаття 10. Особи, які можуть бути судовими експертами

Судовими експертами можуть бути особи, які мають необхідні знання для надання висновку з досліджуваних питань.

Судовими експертами державних спеціалізованих установ можуть бути фахівці, які мають відповідну вищу освіту, освітньо-кваліфікаційний рівень не нижче спеціаліста, пройшли відповідну підготовку та отримали кваліфікацію судового експерта з певної спеціальності.

До проведення судових експертиз, крім тих, що проводяться виключно державними спеціалізованими установами, можуть залучатися також судові експерти, які не є працівниками цих установ, за умови, що вони мають відповідну вищу освіту, освітньо-кваліфікаційний рівень не нижче спеціаліста, пройшли відповідну підготовку в державних спеціалізованих установах Міністерства юстиції України, атестовані та отримали кваліфікацію судового експерта з певної спеціальності у порядку, передбаченому цим Законом.

Судовому експерту забороняється використовувати свої повноваження з метою одержання неправомірної вигоди або прийняття обіцянки та пропозиції такої вигоди для себе чи інших осіб.

Стаття 11. Особи, які не можуть бути судовими експертами

Не може залучатися до виконання обов'язків судового експерта особа, визнана в установленому законом порядку недієздатною, а також та, яка має не зняту або не погашену судимість, або на яку протягом останнього року накладалося адміністративне стягнення за вчинення корупційного правопорушення або дисциплінарне стягнення у вигляді позбавлення кваліфікації судового експерта.

Інші обставини, що забороняють участь особи як експерта в судочинстві, передбачаються процесуальним законодавством.

Стаття 12. Обов'язки судового експерта

Незалежно від виду судочинства судовий експерт зобов'язаний:

1) провести повне дослідження і дати обґрунтований та об'єктивний письмовий висновок;

2) на вимогу особи або органу, які залучили експерта, судді, суду дати роз'яснення щодо даного ним висновку;

3) заявляти самовідвід за наявності передбачених законодавством підстав, які виключають його участь у справі.

Інші обов'язки судового експерта передбачаються процесуальним законодавством.

Стаття 13. Права судового експерта

Незалежно від виду судочинства судовий експерт має право:

1) ознайомлюватися з матеріалами справи, що стосуються предмета судової експертизи, і подавати клопотання про надання додаткових матеріалів;

2) вказувати у висновку експерта на виявлені в ході проведення судової експертизи факти, які мають значення для справи і з приводу яких йому не були поставлені питання;

3) з дозволу особи або органу, які призначили судову експертизу, бути присутнім під час проведення слідчих чи судових дій і заявляти клопотання, що стосуються предмета судової експертизи;

4) подавати скарги на дії особи, у провадженні якої перебуває справа, якщо ці дії порушують права судового експерта;

5) одержувати винагороду за проведення судової експертизи, якщо її виконання не є службовим завданням;

6) проводити на договірних засадах експертні дослідження з питань, що становлять інтерес для юридичних і фізичних осіб, з урахуванням обмежень, передбачених законом.

Інші права судового експерта передбачаються процесуальним законодавством.

Стаття 14. Відповідальність судового експерта

Судовий експерт на підставах і в порядку, передбаченими законодавством, може бути притягнутий до дисциплінарної, матеріальної, адміністративної чи кримінальної відповідальності.

Р о з д і л І І І

ФІНАНСОВЕ ТА ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СУДОВО-ЕКСПЕРТНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Стаття 15. Фінансування судово-експертної діяльності

Проведення науково-дослідними установами судових експертиз наукових розробок з питань організації та проведення судових експертиз фінансується за рахунок Державного бюджету України.

Проведення судових експертиз державними спеціалізованими установами у кримінальних провадженнях за дорученням слідчого, прокурора, суду та у справах про адміністративні правопорушення здійснюється за рахунок коштів, які цільовим призначенням виділяються цим експертним установам з Державного бюджету України.

Проведення судових експертиз, обстежень і досліджень судово-медичними та судово-психіатричними установами здійснюється за рахунок коштів, які безпосередньо і цільовим призначенням виділяються цим експертним установам з державного чи місцевого бюджету, за винятком випадків, передбачених частиною четвертою цієї статті.

Проведення судових експертиз, обстежень і досліджень у кримінальному провадженні державними спеціалізованими установами, судово-медичними та судово-психіатричними установами на замовлення підозрюваного, обвинуваченого, засудженого, виправданого, їх захисників, законного представника, потерпілого, його представника здійснюється за рахунок замовника.

Витрати на проведення судових експертиз науково-дослідними установами Міністерства юстиції України та судово-медичними і судово-психіатричними установами Міністерства охорони здоров'я України у цивільних і господарських справах відшкодовуються в порядку, передбаченому чинним законодавством.

Проведення інших експертних досліджень і обстежень державними спеціалізованими установами здійснюється за рахунок замовника.

Державні спеціалізовані установи, а також фахівці, що не є працівниками цих установ, зазначені у статті 7 цього Закону, виконують інші роботи на договірних засадах.

Стаття 16. Атестація судового експерта

Метою атестації судового експерта є оцінка професійного рівня фахівців, які залучаються до проведення судових експертиз або беруть участь у розробках теоретичної та методичної бази судової експертизи. Залежно від спеціалізації їм присвоюється кваліфікація судового експерта з правом проведення певного виду експертизи.

Метою атестації працівників державної спеціалізованої установи, які залучаються до проведення судових експертиз та/або беруть участь у розробленні теоретичної та науково-методичної бази судової експертизи, є оцінка рівня їх

спеціальних знань та відповідність займаній посаді.

Залежно від спеціалізації і рівня підготовки працівникам державної спеціалізованої установи присвоюються кваліфікація судового експерта і кваліфікаційний клас.

Порядок проведення атестації та присвоєння чи позбавлення кваліфікаційних класів судового експерта визначається міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади, до сфери управління яких належать державні спеціалізовані установи, що здійснюють судово-експертну діяльність.

Стаття 17. Експертно-кваліфікаційні комісії

Для присвоєння та позбавлення кваліфікації судового експерта і кваліфікаційних класів створюються експертно-кваліфікаційні комісії при міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади, до сфери управління яких належать державні спеціалізовані установи, що здійснюють судово-експертну діяльність.

До складу експертно-кваліфікаційних комісій входять найбільш досвідчені фахівці та науковці, які мають кваліфікацію судового експерта та стаж практичної роботи за спеціальністю не менше п'яти років. Серед них має бути не менше двох фахівців тієї експертної спеціальності і того класу, з яких комісія проводить атестацію, присвоює кваліфікацію судового експерта або кваліфікаційний клас, а також фахівець з процесуальних питань судової експертизи.

Порядок присвоєння кваліфікації судового експерта фахівцям чи позбавлення кваліфікації судового експерта фахівців, які не є працівниками державних спеціалізованих установ, визначається Міністерством юстиції України. З цією метою при Міністерстві юстиції України створюється Центральна експертно-кваліфікаційна комісія, яка діє відповідно до положення про неї, що затверджується Міністерством юстиції України.

Присвоєння кваліфікації судового експерта і кваліфікаційних класів судово-медичним і судово-психіатричним експертам та позбавлення кваліфікації судового експерта і кваліфікаційних класів судово-медичних і судово-психіатричних експертів проводяться в порядку, що встановлюється Міністерством охорони здоров'я України.

Стаття 18. Оплата праці та соціальний захист судових експертів

Питання оплати праці та умови соціального захисту судових експертів визначаються Кодексом законів про працю України (322-08) та іншими актами законодавства України.

На працівників державних спеціалізованих установ судових експертиз поширюються особливості матеріального та соціально-побутового забезпечення, передбачені Законом України "Про державну службу" (3723-12), якщо інше не передбачено законами України.

Стаття 19. Охорона державних спеціалізованих установ, що проводять судові експертизи

Охорона приміщень і територій установ судових експертиз Міністерства юстиції України і Міністерства охорони здоров'я України, а також режим тримання осіб, які перебувають під вартою і направлені на судово-психіатричну експертизу, забезпечуються Міністерством внутрішніх справ України за рахунок коштів, що виділяються йому на цю мету з державного бюджету.

Охорона експертних служб Міністерства внутрішніх справ України, Міністерства оборони України, Служби безпеки України, Державної прикордонної служби України забезпечується цими органами.

Стаття 20. Інформаційне забезпечення

Підприємства, установи, організації незалежно від форми власності зобов'язані надавати безоплатно інформацію, необхідну для проведення судових експертиз, державним спеціалізованим установам, а також, за згодою, натурні зразки або каталоги своєї продукції, технічну документацію та іншу інформацію, необхідну для створення й оновлення методичної та нормативної бази судової експертизи. Державні спеціалізовані установи, судові експерти та залучені фахівці, що проводять судові експертизи, у разі отримання інформації, що становить державну, комерційну чи іншу охоронювану законом таємницю, повинні забезпечити нерозголошення цих відомостей.

Державні спеціалізовані установи, що проводять судові експертизи, мають право одержувати від судів, органів, що здійснюють оперативно-розшукову діяльність, органів досудового розслідування зняття кримінального правопорушення та інші речові докази, щодо яких закінчено кримінальне провадження, для використання в експертній і науковій діяльності.

Стаття 21. Кадрове забезпечення

Підготовка фахівців для державних спеціалізованих установ, що проводять судові експертизи, здійснюється вищими навчальними закладами; спеціалізація та підвищення кваліфікації проводяться на курсах та у спеціальних закладах відповідних міністерств та інших центральних органів виконавчої влади.

Фахівці, які не є працівниками державних спеціалізованих установ і мають на меті здійснювати експертну діяльність, проходять навчання з відповідної експертної спеціальності в державних спеціалізованих установах Міністерства юстиції України з урахуванням обмежень, передбачених законом.

Для забезпечення належного професійного рівня фахівці, які не є працівниками державних спеціалізованих установ і отримали кваліфікацію судового експерта, крім тих, які мають науковий ступінь, один раз на три роки повинні пройти стажування в державних спеціалізованих установах Міністерства юстиції України відповідно до спеціальності та підтвердити рівень своїх професійних знань.

Вивчення потреб у підготовці, спеціалізації та підвищенні кваліфікації експертів, а також розроблення пропозицій щодо задоволення цих потреб здійснюються міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади, до сфери управління яких належать державні спеціалізовані установи, що здійснюють судово-експертну діяльність.

Розділ IV **МІЖНАРОДНЕ СПІВРОБІТНИЦТВО В ГАЛУЗІ** **СУДОВОЇ ЕКСПЕРТИЗИ**

Стаття 22. Проведення судової експертизи за дорученням відповідного органу чи особи іншої держави

У разі проведення судової експертизи за дорученням відповідного органу чи особи іншої держави, з якою Україна має угоду про взаємну правову допомогу і співробітництво, застосовується законодавство України, якщо інше не передбачено зазначеною угодою.

Оплата вартості судової експертизи здійснюється за домовленістю між замовником і виконавцем судової експертизи.

Стаття 23. Залучення фахівців з інших держав для спільного проведення судових експертиз

Керівники державних спеціалізованих установ, що проводять судові експертизи, у необхідних випадках мають право за згодою органу або особи, що

призначили судову експертизу, включати до складу експертних комісій провідних фахівців інших держав. Такі спільні експертні комісії здійснюють судові експертизи за нормами процесуального законодавства України. (Частина перша статті 23 із змінами, внесеними згідно із Законом N 1992-IV (1992-15) від 09.09.2004)

Плата іноземним фахівцям за участь у судовій експертизі та відшкодування інших витрат, пов'язаних з її проведенням, здійснюється за домовленістю сторін.

Стаття 24. Міжнародне наукове співробітництво

Державні спеціалізовані установи, що виконують судові експертизи, користуються правом встановлювати міжнародні наукові зв'язки з установами судових експертиз, криміналістики тощо інших держав, проводити спільні наукові конференції, симпозіуми, семінари, обмінюватися стажистами, науковою інформацією і друкованими виданнями та здійснювати спільні видання в галузі судової експертизи і криміналістики. (Стаття 24 із змінами, внесеними згідно із Законом N 1992-IV (1992-15) від 09.09.2004)

Президент України
м. Київ, 25 лютого 1994 року

Л.КРАВЧУК
N 4038-XII

Основні відмінності судово-бухгалтерської експертизи від форм господарського контролю

Ознака	Аудит	Ревізія	СБЕ
1	2	3	4
Поняття	Перевірка даних бух.обліку і показників фін.звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, П(С)БО або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів	Документальна і фактична перевірка певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності підконтрольної установи, яка повинна забезпечувати виявлення наявних фактів порушення законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб	Дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів досудового розслідування чи суду
Нормативне регулювання	Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ	Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні» від 26.01.1993 р. № 2939-ХІІ	Про судову експертизу: Закон України № 4038-ХІІ від 25.12.1994 р., Кримінально-процесуальний кодекс України від 13.04.2012 р. № 4651-VI, Цивільний процесуальний кодекс України від 18.03.2004 р. № 1618-IV, Господарський процесуальний кодекс України від 06.11.1991 р. № 1798-ХІІ
Підстава для проведення	Договір між аудиторською фірмою та замовником аудиту	Письмове рішення керівника відповідного органу державного фінансового контролю	Постанова (ухвала) слідства чи суду
Періодичність проведення	Обов'язковий - один раз на рік, ініціативний - на замовлення суб'єкта господарювання	Планова ревізія - не частіше 1 разу на календарний рік, позапланова - за наявності підстав для її проведення на підставі рішення суду - не частіше 1 разу на квартал	При порушенні кримінальної справи або розгляді кримінальної чи цивільної справи в суді за необхідності використання спеціальних знань

1	2	3	4
Суб'єкт проведення	Аудитор (фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України) або аудиторська фірма (юридична особа, створена відповідно до законодавства, яка здійснює виключно аудиторську діяльність)	Посадові особи органу державного фінансового контролю	Посадові особи державних спеціалізованих установ та судові експерти з числа працівників підприємницьких структур і громадян
Предмет	Фінансова звітність підприємства та дані, сформовані в системі бухгалтерського обліку, на яких вона ґрунтується. Межі дослідження визначаються договором аудитора і клієнта	Фактичний стан справ щодо законного та ефективного використання державних чи комунальних коштів і майна, інших активів держави, правильності ведення бухгалтерського обліку і достовірності фінансової звітності, функціонування системи внутрішнього контролю. Межі визначаються програмою ревізії	Сумнівні господарські операції виробничо-фінансової діяльності підприємств, відображені у бухгалтерських документах і винесені на розслідування та судовий розгляд, достовірність яких потребує підтвердження провідними спеціалістами в галузі бухгалтерського обліку та аналізу фінансово-господарської діяльності. Межі визначаються постановою слідчого (ухвалою суду)
Завдання	Перевірити відповідність фінансової звітності, що оприлюднюється, даним бухгалтерського обліку та іншим документам підприємства; а також згідно з договором із клієнтом	Перевірити на відповідність нормативно-правовим актам здійснені господарські операції; виявити факти порушень, розкрадань, безгосподарності, встановити причини і умови, що сприяють порушенням, винних осіб, вжити заходи щодо відшкодування, притягнення до відповідальності винних осіб, внести пропозиції для виправлення виявлених помилок	Встановити фактичні обставини справи в межах питань, що поставлені перед експертом-бухгалтером судово-слідчими органами й мають суттєве значення для правильного вирішення справи
Принципи	Чесність, об'єктивність, професійна компетентність і належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка, дотримання технічних стандартів згідно із Кодексом етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів	Законність, обов'язковість, стратегічна спрямованість, неупередженість, всебічність (всеосяжність), системність, плановість, регулярність (своєчасність), конкретність, економічність, гласність (за умови дотримання державної, службової, комерційної та іншої таємниці, що охороняється законом), дієвість	Законність, повнота, об'єктивність, незалежність судового експерта

1	2	3	4
Права суб'єктів проведення	<p>1) самостійно визначати форми і методи проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг на підставі чинного законодавства, стандартів аудиту та умов договору із замовником;</p> <p>2) отримувати необхідні документи, які мають відношення до предмета перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб;</p> <p>3) отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва та працівників замовника;</p> <p>4) перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва суб'єкта господарювання проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів;</p> <p>5) залучати на договірних засадах до участі в перевірці фахівців різного профілю.</p>	<p>1) перевіряти грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси й інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів та матеріальних цінностей, документи щодо проведення процедур державних закупівель, проводити перевірки фактичної наявності цінностей (коштів, цінних паперів, сировини, матеріалів, готової продукції, устаткування тощо);</p> <p>2) мати безперешкодний доступ на склади, у сховища, виробничі та інші приміщення, що належать підприємствам, установам та організаціям, що контролюються; зупиняти в межах своїх повноважень бюджетні асигнування, операції з бюджетними коштами в установленому законодавством порядку, застосовувати відповідно до закону інші заходи впливу у разі виявлення порушень законодавства;</p> <p>3) залучати на договірних засадах кваліфікованих фахівців відповідних органів виконавчої влади, державних фондів, підприємств, установ і організацій для проведення контрольних обмірів будівельних, монтажних, ремонтних та інших робіт, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, інших перевірок;</p> <p>4) вимагати від керівників підконтрольних установ проведення інвентаризацій основних фондів, ТМЦ, коштів і розрахунків, у разі відмови - звернутися до суду щодо спонукання до проведення таких інвентаризацій, при проведенні ревізій вилучати у підприємств, установ і організацій копії фінансово-господарських та бухгалтерських документів, які свідчать про порушення, а на підставі рішення суду - вилучати до закінчення ревізії оригінали первинних фінансово-господарських та бухгалтерських документів із складенням опису,</p> <p>5) одержувати від НБУ, банків та інших кредитних установ необхідні відомості, копії документів, довідки про банківські операції та залишки коштів на рахунках об'єктів, що контролюються, а від інших підприємств і організацій, що мали правові відносини із зазначеними об'єктами - довідки і копії документів про операції та розрахунки з підприємствами, установами, організаціями;</p>	<p>1) ознайомлюватися з матеріалами справи, що стосуються предмета судової експертизи, і подавати клопотання про надання додаткових матеріалів;</p> <p>2) вказувати у висновку експерта на виявлені в ході проведення судової експертизи факти, які мають значення для справи і з приводу яких йому не були поставлені питання;</p> <p>3) з дозволу особи або органу, які призначили судову експертизу, бути присутнім під час проведення слідчих чи судових дій і заявляти клопотання, що стосуються предмета судової експертизи;</p> <p>4) подавати скарги на дії особи, у провадженні якої перебуває справа, якщо ці дії порушують права судового експерта;</p> <p>5) одержувати винагороду за проведення судової експертизи, якщо її виконання не є службовим завданням;</p>

1	2	3	4
Права суб'єктів проведення		<p>6) одержувати від службових і матеріально відповідальних осіб об'єктів, що контролюються, письмові пояснення з питань, які виникають у ході здійснення державного фінансового контролю;</p> <p>7) пред'являти керівникам та іншим особам підприємств, установ та організацій, що контролюються, обов'язкові до виконання вимоги щодо усунення виявлених порушень законодавства, вилучати в судовому порядку до бюджету виявлені ревізіями приховані і занижені валютні та інші платежі, ставити перед відповідними органами питання про припинення бюджетного фінансування і кредитування, якщо отримані кошти і позички використовуються з порушенням чинного законодавства;</p> <p>8) порушувати перед відповідними державними органами питання про визнання недійсними договорів, укладених із порушенням законодавства, у судовому порядку стягувати у дохід держави кошти, отримані підконтрольними установами за незаконними договорами, без установлених законом підстав та з порушенням законодавства;</p> <p>9) накладати у випадках, передбачених законодавчими актами, на керівників та інших службових осіб підконтрольних установ, адміністративні стягнення;</p> <p>10) звертатися до суду в інтересах держави, якщо підконтрольною установою не забезпечено виконання вимог щодо усунення виявлених порушень законодавства з питань збереження і використання активів;</p> <p>11) одержувати від державних органів та органів місцевого самоврядування, підприємств, установ, організацій усіх форм власності, інших юридичних осіб та їх посадових осіб, фізичних осіб - підприємців інформацію, документи і матеріали, необхідні для виконання покладених на нього завдань;</p> <p>12) проводити на підприємствах, в установах та організаціях зустрічні звірки з метою документального та фактичного підтвердження виду, обсягу і якості операцій та розрахунків для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку підприємства, установи та організації, що контролюється;</p> <p>13) при виявленні збитків, завданих державі чи підприємству, установі, організації, що контролюється, визначати їх розмір у встановленому законодавством порядку;</p> <p>14) ініціювати проведення перевірок робочими групами центральних органів виконавчої влади;</p> <p>15) порушувати перед керівниками відповідних органів державної влади, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій питання про притягнення до відповідальності осіб, винних у допущених порушеннях.</p>	<p>б) проводити на договірних засадах експертні дослідження з питань, що становлять інтерес для юридичних і фізичних осіб, з урахуванням обмежень, передбачених законом.</p>

Продовження Додатку 2

1	2	3	4
Можливості здійснення самостійних дій суб'єктами проведення	Самостійно вибирає способи та прийоми перевірки в межах чинного законодавства та за погодженням із замовником	Самостійно підбирає необхідні документи для перевірки, активно шукає матеріали про розкрадання та інші економічні злочини, може здійснювати ряд самостійних дій: проводити інвентаризацію, опечатувати приміщення та вилучати документи тощо	Діяльність експерта-бухгалтера обмежена матеріалами, що надані йому в справі, самостійних дій щодо збору та пошуку додаткових матеріалів здійснювати не може
Оплата послуг	Здійснюється замовником відповідно до умов договору	Оплата праці ревізора як державного службовця встановлюється відповідно до займаної посади	У цивільних справах: за рахунок сторони, що подала клопотання про порушення справи або за домовленістю сторін, у кримінальних справах та при ініціації СБЕ суддею чи слідчим – за державний кошт
Вид діяльності	Підприємницька діяльність	Державна діяльність	Державна та підприємницька діяльність
Місце проведення	На підприємстві-замовнику	На підприємстві, що визначається у наказі на проведення ревізії	В експертній установі, за місцезнаходженням слідчого органу чи в суді
Відповідальність	Майнова (у разі претензії замовника чи третьої особи), професійна (з боку Аудиторської Палати України), адміністративна (з боку керівника аудиторської фірми)	Відповідальність, передбачена чинним законодавством для державних службовців: дисциплінарна, кримінальна тощо	Кримінальна відповідальність згідно із чинним законодавством
Оформлення результатів перевірки	Аудиторські висновок та звіт	Акт ревізії або довідка про наслідки ревізії	Експертний висновок
Можливість використання результатів в судовому процесі	Аудиторський висновок є свідченням	Акт ревізії є свідченням	Експертний висновок може бути джерелом доказів або доказом у справі
Контроль якості	Безпосередньо здійснює керівник аудиторської фірми та Аудиторська палата України, опосередковано – замовник та користувач аудиторського висновку	Здійснює керівник відповідного органу державного фінансового контролю	Безпосередньо здійснює керівник експертної установи, особа або представник органу, які призначили експертизу (слідчий, суд), опосередковано – сторони процесу

ІНСТРУКЦІЯ

про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень
наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5.

I. Загальні положення

1.1. Призначення судових експертиз та експертних досліджень (далі - експертизи та дослідження) судовим експертам державних спеціалізованих науково-дослідних установ судових експертиз Міністерства юстиції України (далі - експертні установи) та атестованим судовим експертам, які не є працівниками державних спеціалізованих установ (далі - експерти), їх обов'язки, права та відповідальність, організація проведення експертиз та оформлення їх результатів здійснюються у порядку, визначеному Кримінальним процесуальним, Цивільним процесуальним, Господарським процесуальним кодексами України, Кодексом України про адміністративні правопорушення, Кодексом адміністративного судочинства України, Митним кодексом України, Законами України «Про судову експертизу», «Про виконавче провадження», іншими нормативно-правовими актами з питань судово-експертної діяльності та цією Інструкцією.

Терміни, що використовуються в цій Інструкції, вживаються у значеннях, наведених у Кримінальному процесуальному, Цивільному процесуальному, Господарському процесуальному кодексах України, Кодексі України про адміністративні правопорушення, Кодексі адміністративного судочинства України та Митному кодексі України.

1.2. Основними видами (підвидами) експертизи є:

1.2.1. Криміналістична: почеркознавча та авторознавча; технічна експертиза документів; балістична; трасологічна (крім досліджень слідів пошкодження одягу, пов'язаних з одночасним спричиненням тілесних ушкоджень, які проводяться в бюро судово-медичної експертизи); фототехнічна, портретна; експертиза голограм; відео-, звукозапису; вибухотехнічна; матеріалів, речовин та виробів (лакофарбових матеріалів і покриттів; полімерних матеріалів; волокнистих матеріалів; нафтопродуктів і пально-мастильних матеріалів; скла, кераміки; наркотичних засобів, психотропних речовин, їх аналогів та прекурсорів; спиртовмісних сумішей; ґрунтів; металів і сплавів; наявності шкідливих речовин у навколишньому середовищі; речовин хімічних виробництв та спеціальних хімічних речовин; харчових продуктів; сильнодіючих і отруйних речовин); біологічна.

1.2.2. Інженерно-технічна: інженерно-транспортна (автотехнічна, транспортно-трасологічна, залізнично-транспортна); дорожньо-технічна; будівельно-технічна (оціночно-будівельна); земельно-технічна (оціночно-земельна); пожежно-технічна; безпеки життєдіяльності; гірничотехнічна; інженерно-екологічна; електротехнічна; комп'ютерно-технічна; телекомунікаційна.

Поряд із вказаними видами інженерно-технічних експертиз експертними установами можуть проводитись також інші їх види (підвиди) та комплексні технічні дослідження із залученням відповідних фахівців у певних галузях знань, у тому числі авіаційного та водного транспорту.

1.2.3. Економічна: бухгалтерського та податкового обліку; фінансово-господарської діяльності; фінансово-кредитних операцій.

1.2.4. Товарознавча: машин, обладнання, сировини та товарів народного споживання; автотоварознавча; транспортно-товарознавча.

1.2.5. Експертиза у сфері інтелектуальної власності: літературних та художніх творів; фонограм, відеограм, програм (передач) організації мовлення; винаходів і корисних моделей; промислових зразків; сортів рослин і порід тварин; комерційних (фірмових) найменувань, торговельних марок (знаків для товарів і послуг),

географічних зазначень; топографій інтегральних мікросхем; комерційної таємниці (ноу-хау) і раціоналізаторських пропозицій; економічна у сфері інтелектуальної власності.

1.2.6. Психологічна.

1.2.7. Мистецтвознавча.

1.2.8. Екологічна.

1.2.9. З метою більш повного задоволення потреб слідчої та судової практики експертними установами організується проведення інших видів експертизи (крім судово-медичної та судово-психіатричної).

1.2.10. Згідно з процесуальним законодавством України експертами виконуються первинні, додаткові, повторні, комісійні та комплексні експертизи.

Первинною є експертиза, коли об'єкт досліджується вперше.

Додатковою є експертиза, якщо для вирішення питань щодо об'єкта, який досліджувався під час проведення первинної експертизи, необхідно провести додаткові дослідження або дослідити додаткові матеріали (зразки для порівняльного дослідження, вихідні дані тощо), які не були надані експертів під час проведення первинної експертизи.

Повторною є експертиза, під час проведення якої досліджуються ті самі об'єкти і вирішуються ті самі питання, що й при проведенні первинної (попередніх) експертизи (експертиз).

Комісійною є експертиза, яка проводиться двома чи більшою кількістю експертів, що мають кваліфікацію судового експерта за однією експертною спеціалізацією (фахівцями в одній галузі знань). Комісія експертів може утворюватися органом (особою), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), або керівником експертної установи.

Комплексною є експертиза, що проводиться із застосуванням спеціальних знань різних галузей науки, техніки або інших спеціальних знань (різних напрямів у межах однієї галузі знань) для вирішення одного спільного (інтеграційного) завдання (питання). До проведення таких експертиз у разі потреби залучаються як експерти експертних установ, так і фахівці установ та служб (підрозділів) інших центральних органів виконавчої влади або інші фахівці, що не працюють у державних спеціалізованих експертних установах.

1.3. Відповідно до чинного законодавства за дорученням правоохоронних органів, посадових осіб Державної податкової адміністрації України, Державної митної служби України, Державної виконавчої служби, на замовлення адвокатів, захисників та осіб, які самостійно захищають свої інтереси, та їх представників, нотаріусів банківських установ, страхових компаній, а також інших юридичних і фізичних осіб виконуються експертні дослідження, що потребують спеціальних знань та використання методів криміналістики і судової експертизи. Результати експертних досліджень викладаються в письмових висновках експертних досліджень згідно з чинним законодавством України.

1.4. Під час проведення експертиз (експертних досліджень) з метою виконання певного експертного завдання експертами застосовуються відповідні методи дослідження, методики проведення судових експертиз, а також нормативно-правові акти та нормативні документи (міжнародні, національні та галузеві стандарти, технічні умови, правила, норми, положення, інструкції, рекомендації, переліки, настановчі документи Держспоживстандарту України), а також чинні республіканські стандарти колишньої УРСР та державні класифікатори, галузеві стандарти та технічні умови колишнього СРСР, науково-технічна, довідкова література, програмні продукти тощо.

Визначення способу проведення експертизи (вибір певних методик, (методів дослідження)) належить до компетенції експерта.

1.5. Проведення експертиз, експертних досліджень з оцінки майна здійснюється

на умовах і в порядку, передбачених Законом України «Про судову експертизу», з урахуванням особливостей, визначених Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» щодо методичного регулювання оцінки майна.

1.6. Експертизи та дослідження проводяться експертними установами за зонами регіонального обслуговування згідно з Переліком регіональних зон обслуговування науково-дослідними установами судових експертиз Міністерства юстиції України, наведеним у додатку 1 до цієї Інструкції.

За наявності обставин, що зумовлюють неможливість або недоцільність проведення експертизи в експертній установі за зоною регіонального обслуговування, орган (особа), який (яка) призначає експертизу (залучає експерта), зазначивши відповідні мотиви, доручає її виконання експертам іншої експертної установи.

1.7. Експертизи та дослідження, що проводяться атестованими судовими експертами, які не є працівниками державних спеціалізованих установ, здійснюються з урахуванням обмежень, передбачених статтею 7 Закону України «Про судову експертизу».

1.8. Підставою для проведення експертиз відповідно до чинного законодавства є процесуальний документ (постанова, ухвала) про призначення експертизи, складений уповноваженою на те особою (органом), або письмове звернення потерпілого чи сторони захисту кримінального провадження (далі - документ про призначення експертизи (залучення експерта)), у якому обов'язково зазначаються реквізити, перелік питань, поставлених експерту, а також об'єкти, що підлягають дослідженню.

Підставою для проведення експертного дослідження є письмова заява (лист) замовника (юридичної або фізичної особи) з обов'язковим зазначенням його реквізитів, з переліком питань, які підлягають розв'язанню, а також об'єктів, що надаються.

1.9. У випадках, передбачених законодавством, експертною установою надсилається рахунок вартості робіт за проведення експертиз (експертних досліджень).

1.10. При проведенні експертиз в експертній установі організаційне, матеріально-технічне забезпечення їх виконання, контроль за своєчасним проведенням і за дотриманням законів та інших нормативно-правових актів з питань експертизи покладається на керівника експертної установи.

1.11. Якщо експерт здійснює судово-експертну діяльність у складі юридичної особи, що не є державною спеціалізованою установою, організаційне, матеріально-технічне забезпечення виконання експертиз та контроль за своєчасним їх проведенням покладаються на її керівника.

1.12. Експерти, які не є працівниками державних спеціалізованих установ та на професійній основі здійснюють судово-експертну діяльність, забезпечують проведення експертиз та досліджень відповідно до вимог Інструкції про особливості здійснення судово-експертної діяльності атестованими судовими експертами, що не працюють у державних спеціалізованих експертних установах, затвердженої наказом Міністерства юстиції України від 12 грудня 2011 року № 3505/5, зареєстрованої в Міністерстві юстиції України 12 грудня 2011 року за № 1431/20169.

1.13. Строк проведення експертизи встановлюється залежно від складності дослідження з урахуванням експертного навантаження фахівців керівником експертної установи (або заступником керівника чи керівником структурного підрозділу) у межах:

10 календарних днів - щодо матеріалів з невеликою кількістю об'єктів і простих за характером досліджень;

30 календарних днів - щодо матеріалів із середньою кількістю об'єктів або середньої складності за характером досліджень;

60 календарних днів - щодо матеріалів з великою кількістю об'єктів або складних за характером досліджень;

понад 60 календарних днів - щодо матеріалів із дуже великою кількістю об'єктів

або особливо складних за характером досліджень (досліджень з використанням криміналістичного обладнання (лазерного, оптичного, електронного), проведення експериментальних досліджень, застосування декількох методів), при цьому строк виконання не повинен перевищувати 90 календарних днів.

Якщо експертиза є особливо складною, потребує вирішення більше десяти питань або вирішення питань, які потребують декількох досліджень, чи налічує понад п'ять томів матеріалів справи або є комплексною чи потребує залучення фахівців з інших установ (у тому числі судово-медичних), підприємств, організацій і не може бути виконана в зазначені строки, більший розумний строк установлюється за письмовою домовленістю з органом (особою), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), після попереднього вивчення експертом наданих матеріалів.

Попереднє вивчення матеріалів при проведенні простих та середньої складності досліджень не повинно перевищувати відповідно п'яти та десяти робочих днів; при складних та особливо складних дослідженнях - відповідно п'ятнадцяти та двадцяти робочих днів.

У разі відмови органу (особи), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), у погодженні запропонованого розумного строку проведення експертизи матеріали справи повертаються з пропозицією призначити експертизу іншим суб'єктам судово-експертної діяльності, визначеним у статті 7 Закону України «Про судову експертизу».

У випадку невиконання клопотань експерта щодо надання додаткових матеріалів, несплати вартості експертизи в порядку, передбаченому чинним законодавством, незабезпечення доступу до об'єкта дослідження (учинення перешкод з боку сторін, що беруть участь у справі, в обстеженні об'єкта) матеріали справи повертаються органу (особі), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), із зазначенням мотивованих причин неможливості її проведення.

Строк проведення експертизи починається з робочого дня, наступного за днем надходження матеріалів до експертної установи, і закінчується у день складання висновку експерта (повідомлення про неможливість надання висновку). Якщо закінчення встановленого строку проведення експертизи припадає на неробочий день, то днем закінчення строку вважається наступний за ним робочий день.

У строк проведення експертизи не включається строк виконання клопотань експерта, усунення недоліків, допущених органом (особою), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта).

II. Права, обов'язки та відповідальність експерта

2.1. Експерт має право:

ознайомлюватися з матеріалами справи, які стосуються предмета експертизи;

відповідно до процесуального законодавства заявляти клопотання про надання додаткових матеріалів і зразків та вчинення інших дій, пов'язаних із проведенням експертизи;

з дозволу органу (особи), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), бути присутнім під час проведення процесуальних, виконавчих дій та ставити питання учасникам процесу, що стосуються предмета чи об'єкта експертизи, та проводити окремі дослідження у їх присутності;

вказувати у висновку експерта на факти, виявлені під час проведення експертизи, які мають значення для справи, але стосовно яких йому не були поставлені питання, та на обставини, що сприяли (могли сприяти) вчиненню правопорушення;

у разі незгоди з іншими членами експертної комісії скласти окремий висновок;

викладати письмово відповіді на питання, які ставляться йому під час надання роз'яснень чи показань;

оскаржувати в установленому законодавством порядку дії та рішення органу

(особи), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), що порушують права експерта або порядок проведення експертизи;

на забезпечення безпеки за наявності відповідних підстав;

одержувати винагороду за проведення експертизи та відповідно до законодавства компенсацію (відшкодування) витрат за виконану роботу та витрат, пов'язаних із викликом для надання роз'яснень чи показань, у разі якщо це не є його службовим обов'язком.

Експерт може відмовитися від проведення експертизи, якщо наданих йому матеріалів недостатньо для виконання покладених на нього обов'язків, а витребувані додаткові матеріали не надані, або якщо поставлені питання виходять за межі його спеціальних знань. Заява про відмову повинна бути вмотивованою.

2.2. На експерта покладаються такі обов'язки:

заявити самовідвід за наявності передбачених законодавством обставин;

прийняти до виконання доручену йому експертизу;

особисто провести повне дослідження, дати обґрунтований та об'єктивний письмовий висновок на поставлені питання, а в разі необхідності роз'яснити його;

невідкладно заявити клопотання органу (особі), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), щодо уточнення питань або надання відповідних матеріалів у разі виникнення сумніву щодо змісту та обсягу доручення (поставлених експертові питань) або виникнення потреби у додаткових матеріалах, необхідних для проведення повного дослідження;

повідомити в письмовій формі органу (особі), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), про неможливість її проведення та повернути надані матеріали справи та інші документи, якщо поставлене питання виходить за межі компетенції експерта або якщо надані йому матеріали недостатні для вирішення поставленого питання, а витребувані додаткові матеріали не були надані;

з'явитися на виклик органу (особи), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), для надання роз'яснень, показань чи доповнень з приводу проведеної експертизи або причин повідомлення про неможливість її проведення;

забезпечити збереження об'єкта експертизи. Якщо дослідження пов'язане з повним або частковим знищенням об'єкта експертизи або зміною його властивостей, експерт повинен одержати на це дозвіл від органу (особи), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта);

не розголошувати без дозволу органу (особи), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), відомості, що стали йому відомі у зв'язку з виконанням обов'язків, або не повідомляти будь-кому, крім органу (особи), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), чи суду про хід проведення експертизи та її результати.

У разі постановлення ухвали суду про припинення проведення експертизи експерт зобов'язаний негайно повернути матеріали справи та інші документи, що використовувалися для проведення експертизи.

2.3. Експерту забороняється:

проводити експертизу без письмової вказівки керівника (заступника керівника) експертної установи, керівника структурного підрозділу;

передоручати проведення експертизи іншій особі;

самостійно збирати матеріали, які підлягають дослідженню, а також вибирати вихідні дані для проведення експертизи, якщо вони відображені в наданих йому матеріалах неоднозначно;

вирішувати питання, які виходять за межі спеціальних знань експерта та з'ясування питань права;

вступати у не передбачені порядком проведення експертизи контакти з особами, якщо такі особи прямо чи опосередковано зацікавлені в результатах експертизи;

зберігати матеріали справ та об'єкти експертних досліджень поза службовим приміщенням.

2.4. За надання завідомо неправдивого висновку, за відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків, а також за розголошення даних, що стали йому відомі під час проведення експертизи, експерт несе кримінальну відповідальність згідно з чинним законодавством.

За злісне ухилення від явки до органів досудового розслідування або суду експерт несе адміністративну відповідальність згідно з чинним законодавством.

За допущені порушення під час проведення експертизи, що не тягнуть за собою кримінальної чи адміністративної відповідальності, експерт може бути притягнутий до дисциплінарної відповідальності згідно з чинним законодавством.

У разі завдання своїми діями майнової шкоди під час проведення експертизи експерт несе матеріальну відповідальність згідно з чинним законодавством.

III. Оформлення матеріалів для проведення експертиз (досліджень)

3.1. Експертиза проводиться після подання органом (особою), який (яка) її призначив(ла) (залучив(ла) експерта), матеріалів, оформлених згідно з вимогами процесуального законодавства та цієї Інструкції.

3.2. До експертної установи (експерту) надаються: документ про призначення експертизи (залучення експерта), об'єкти, зразки для порівняльного дослідження та, за клопотанням експерта, - матеріали справи (протоколи оглядів з додатками, протоколи вилучення речових доказів тощо).

3.3. У документі про призначення експертизи (залучення експерта) зазначаються такі дані: місце й дата винесення постанови чи ухвали; посада, звання та прізвище особи, що призначила експертизу (залучила експерта); назва суду; назва справи та її номер; обставини справи, які мають значення для проведення експертизи; підстави для призначення експертизи; прізвище експерта або назва експертної установи, експертам якої доручається проведення експертизи; питання, які виносяться на вирішення експертів; перелік об'єктів, що підлягають дослідженню (у тому числі порівняльних зразків та інших матеріалів, направлених експертів, або посилання на такі переліки, що містяться в матеріалах справи); інші дані, які мають значення для проведення експертизи.

У документі про призначення експертизи (залучення експерта) перераховуються всі об'єкти, які направляються на експертне дослідження, із зазначенням точного найменування, кількості, міри ваги, серії та номери (для грошей НБУ та іноземної валюти), інші відмінні індивідуальні ознаки.

Якщо під час проведення експертизи об'єкт (об'єкти) дослідження може(уть) бути пошкоджений(і) або знищений(і), у документі про призначення експертизи (залучення експерта) повинен міститися дозвіл на його пошкодження або знищення.

Орієнтовний перелік питань, що можуть бути поставлені при проведенні відповідного виду експертизи, наведено в Науково-методичних рекомендаціях з питань підготовки і призначення судових експертиз та експертних досліджень, затверджених наказом Міністерства юстиції України від 08 жовтня 1998 року № 53/5, зареєстрованих у Міністерстві юстиції України 03 листопада 1998 року за № 705/3145 (у редакції наказу Міністерства юстиції України від 26 грудня 2012 року № 1950/5) (далі - Рекомендації).

3.4. Вилучення об'єктів, що підлягають дослідженню, та відібрання зразків оформлюються протоколом згідно з вимогами процесуального законодавства. У них, крім загальних реквізитів такого роду документів, зазначається, які саме зразки були вилучені або відібрані, їх кількість, умови відбору або вилучення, а також інші обставини, що мають значення для вирішення поставлених питань. Протокол підписується всіма особами, які брали участь у вилученні об'єктів, відібранні зразків.

Об'єкти дослідження надсилаються в експертну установу (експертові) в упаковці, яка забезпечує їх збереження, та засвідчуються особою у передбаченому законодавством порядку. Речові докази і порівняльні зразки упаковуються окремо.

Для відібрання зразків орган (особа), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), може залучити спеціаліста.

Якщо в матеріалах справи є дані про особливості виявлення, вилучення, зберігання об'єкта дослідження або про інші обставини, що могли вплинути на його властивості та ознаки, про них слід зазначити в документі про призначення експертизи (залучення експерта) та надіслати засвідчені належним чином копії протоколів процесуальних дій в експертну установу (експертові).

3.5. Коли об'єкт дослідження не може бути представлений експертові, експертиза може проводитись за фотознімками та іншими копіями об'єкта, його описами та іншими матеріалами, доданими до справи в установленому законодавством порядку, якщо це не суперечить методичним підходам до проведення відповідних експертиз. Про проведення експертизи за такими матеріалами вказується в документі про призначення експертизи (залучення експерта) або письмово повідомляється експерт органом (особою), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта).

3.6. У разі призначення експертизи (залучення експерта) для проведення додаткової або повторної експертизи, крім матеріалів, зазначених у пункті 3.3 цього розділу, до експертної установи (експертові) надаються також висновки попередніх експертиз з усіма додатками (фотознімками, порівняльними зразками тощо), а також додаткові матеріали, що стосуються предмета експертизи, які були зібрані після надання первинного висновку.

У разі необхідності проведення додаткової або повторної експертизи у документі про призначення експертизи (залучення експерта) зазначаються мотиви та підстави для її призначення.

3.7. У документі про призначення експертизи (залучення експерта) для проведення комплексної експертизи зазначаються її назва та експертна(і) установа (установи), експертам якої (яких) доручено її проведення, а в разі участі в її проведенні особи, яка не працює в експертній установі, - також прізвище, ім'я та по батькові, освіта, спеціальність, місце роботи, місце реєстрації цієї особи, інші дані. Якщо проведення комплексної експертизи доручено експертам декількох експертних установ, у документі про призначення експертизи (залучення експерта) зазначається, яка з них є провідною, тобто яка з них здійснює організацію проведення експертизи, зокрема координацію роботи експертів і зв'язок з органом (особою), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта).

Якщо проведення комплексної експертизи доручено співробітникам експертної установи та особі, яка не є працівником такої установи, провідною визначається експертна установа.

Документ про призначення експертизи (залучення експерта) для проведення комплексної експертизи направляється в кожному з експертних установ-співвиконавців, а також особі, яка не є працівником експертної установи. Об'єкти дослідження і матеріали справи направляються провідній експертній установі.

Якщо в документі про призначення експертизи (залучення експерта) провідну експертну установу не визначено, вона визначається за згодою між керівниками установ, а якщо вони не дійшли до згоди, - то органом (особою), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), для проведення комплексної експертизи.

3.8. Оформлення матеріалів для призначення комісійної експертизи здійснюється за правилами, викладеними в пункті 3.7 цього розділу.

3.9. Якщо необхідно провести експертизу (дослідження) на місці події або огляд об'єкта за його місцезнаходженням, орган (особа), який (яка) призначив(ла) експертизу

(залучив(ла) експерта) (замовив(ла) дослідження), повинен(на) забезпечити прибуття експерта, безперешкодний доступ до об'єкта, а також належні умови для його роботи, а в разі потреби викликати учасників процесу або інших осіб. У разі неявки осіб чи їх законних представників, що викликалися, у визначений час на місце події або огляду об'єкта дослідження (огляд) проводиться без їх участі, про що зазначається у висновку.

IV. Організація проведення експертиз (досліджень) та оформлення їх результатів

4.1. Керівник експертної установи розглядає отримані матеріали і доручає відповідному структурному підрозділу експертної установи організувати проведення експертизи.

При цьому він може безпосередньо призначити експерта та встановити строк виконання експертизи відповідно до вимог цієї Інструкції або передати вирішення цих питань заступнику керівника експертної установи чи керівникові підрозділу. Якщо в експертній установі не проводяться певні види експертиз та відсутні фахівці з певної галузі спеціальних знань, керівник експертної установи повідомляє про це орган (особу), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), та повертає матеріали справи без виконання.

4.2. У разі коли призначена первинна, додаткова, повторна або комплексна експертиза за процесом дослідження чи наданими об'єктами не є такою по суті, керівник експертної установи організовує проведення відповідної експертизи, а у вступній частині висновку зазначаються мотиви зміни її процесуального визначення відповідно до законодавства.

4.3. Якщо в одному документі про призначення експертизи (залучення експерта) є питання, що стосуються різних видів експертиз, не пов'язаних між собою, керівник установи визначає, які питання підлягають вирішенню у відповідному підрозділі та послідовність їх виконання.

4.4. Якщо отримані матеріали оформлені з порушеннями, які виключають можливість організації проведення експертизи, керівник експертної установи терміново у письмовій формі повідомляє про це орган (особу), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта).

Якщо орган (особа), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), не вживає належних заходів для усунення цих перешкод, керівник експертної установи по закінченні тридцяти календарних днів з дня направлення повідомлення повертає йому (їй) матеріали.

4.5. Організовуючи виконання комплексної експертизи, керівник експертної установи доручає проведення досліджень відповідним підрозділам експертної установи, визначає, який з них є провідним.

Керівник провідного підрозділу за погодженням з керівниками інших підрозділів формує комісію експертів і призначає голову експертної комісії.

Якщо комплексна експертиза виконується експертами кількох експертних установ, комісія експертів формується керівником провідної експертної установи разом з керівниками інших експертних установ - співвиконавців. Голову комісії призначає керівник провідної експертної установи.

4.6. Експерт, призначений головою комісії, не має переваг перед іншими співвиконавцями при вирішенні поставлених питань. Голова комісії виконує лише організаційні функції, а саме:

кликає нараду експертів, на якій ознайомлює їх з документом про призначення експертизи (залучення експерта) та матеріалами, які надійшли на дослідження;

організовує розробку спільної програми досліджень, у тому числі з визначенням послідовності та строків виконання окремих досліджень; у разі неузгодження дій комісії при виконанні досліджень чи порушення їх послідовності повідомляє про це

керівника експертної установи;

організовує попереднє вивчення досліджуваних об'єктів членами комісії;
здійснює зв'язок з керівниками експертних установ (підрозділів), співробітники яких є членами комісії, контролює строки проведення окремих досліджень і координує виконання всієї програми досліджень;

керує проміжними та підсумковими нарадами експертів;

складає проект висновку (повідомлення про неможливість надання висновку) або доручає одному з членів комісії.

4.7. Якщо проведення комплексної експертизи не може бути здійснене силами експертів даної експертної установи, її керівник повідомляє про це орган (особу), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), та просить залучити до проведення експертизи експерта відповідної спеціалізації. Залучення такого експерта проводиться з дотриманням вимог процесуального законодавства України.

4.8. Якщо проведення комплексної експертизи, призначеної різним експертним установам, одним із членів комісії не розпочато протягом тридцяти календарних днів, а без її результатів подальше проведення досліджень іншими членами комісії неможливе, керівник експертної установи, що здійснював організацію роботи комісії, повідомляє про це орган (особу), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта). Після цього, якщо протягом тридцяти календарних днів заходи з організації роботи комісії не вживаються, матеріали повертаються замовнику без виконання.

4.9. Організація проведення комісійної експертизи здійснюється за правилами, викладеними в пунктах 4.5 - 4.8 цього розділу.

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

Якщо згоди між ними не було досягнуто, складаються декілька висновків експертів (за кількістю точок зору) або один, у якому вступна і дослідницька частини підписуються всіма експертами, а заключна - окремими з відповідними висновками або згідно з проведеними ними дослідженнями.

4.11. Якщо експерт порушив клопотання про надання йому додаткових матеріалів, але протягом тридцяти календарних днів не отримав відповіді, він письмово повідомляє орган (особу), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), про неможливість надання висновку.

Якщо орган (особа), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), звернувся(лась) до експертної установи про продовження строків подання додаткових матеріалів, керівник установи може призупинити проведення досліджень на строк до 30 календарних днів.

4.12. При проведенні дослідження експерт повинен уживати заходів щодо збереження наданих на експертизу об'єктів, аби не допустити їх знищення або пошкодження.

Якщо за характером дослідження зберегти об'єкт неможливо, а в документі про призначення експертизи (залучення експерта) відсутній дозвіл на пошкодження (знищення) цього об'єкта, то на його пошкодження чи знищення має бути отримана письмова згода органу (особи), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта).

У разі пошкодження чи знищення об'єкта в процесі дослідження до висновку експертизи вноситься про це відповідний запис. Пошкоджені під час дослідження об'єкти або їх залишки повертаються органу (особі), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта).

Документальні матеріали, які були об'єктом дослідження, а також надані для порівняльного дослідження зразки позначаються відповідними штампами і після проведення експертизи (дослідження) повертаються органу (особі), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта).

4.13. Висновок експерта (повідомлення про неможливість надання висновку) розглядається керівником підрозділу та керівником експертної установи (або його заступником) і направляється органу (особі), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта).

Якщо при ознайомленні з висновком експерта буде встановлено, що дослідження проведені з недотриманням чи відхиленням від методики дослідження, керівник експертної установи може передоручити проведення судової експертизи комісії експертів, до якої включається також експерт, який проводив попереднє дослідження.

Висновок експерта або повідомлення про неможливість надання висновку, який дається поза експертною установою (у судовому засіданні, на місці події), розглядається керівником експертної установи після надходження матеріалів експертизи до експертної установи. Про зауваження, які виникли в керівника експертної установи після ознайомлення з висновком експерта (повідомлення про неможливість надання висновку), він може повідомити органу (особі), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта).

4.14. Висновок експерта складається з обов'язковим зазначенням його реквізитів (найменування документа, дати та номера складання висновку, категорії експертизи (додаткова, повторна, комісійна, комплексна), виду експертизи (за галуззю знань) та трьох частин: вступної (Вступ), дослідницької (Дослідження) та заключної (Висновки).

У вступній частині висновку експерта зазначаються:

дата надходження документа про призначення експертизи (залучення експерта);

найменування експертної установи та/або ім'я, прізвище, по батькові експерта;

документ про призначення експертизи (залучення експерта), його найменування і дата складання, найменування органу та/або посада і прізвище особи, який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта);

справа, за якою вона призначена (кримінальна, про адміністративне правопорушення, цивільна, господарська, адміністративна тощо, номер справи);

перелік об'єктів, що підлягають дослідженню, та зразків (у разі надходження);

відомості про надані матеріали справи (у тому числі вид (назва) матеріалів (документів) та кількість аркушів);

спосіб доставки та вид упаковки досліджуваних об'єктів із зазначенням у необхідних випадках відомостей про те, чи впливав спосіб упаковки на їх збереженість;

запис про відповідність матеріалів та об'єктів, що надійшли до експертної установи (експерта), матеріалам, зазначеним у документі про призначення експертизи (залучення експерта);

перелік питань (дослівно у формулюванні документа про призначення експертизи (залучення експерта)), які поставлено на вирішення експертизи; якщо питання сформульовано неясно або його редакція не відповідає рекомендаціям, але зміст завдання експертові зрозумілий, то після наведення питання в редакції документа про призначення експертизи (залучення експерта) він може дати відповідні роз'яснення і викласти питання в редакції, що відповідає зазначеним рекомендаціям; якщо поставлено декілька питань, експерт має право згрупувати їх і викласти в послідовності, яка забезпечує найдоцільніший порядок дослідження; якщо деякі питання, що містяться у документі про призначення експертизи (залучення експерта), вирішувались при проведенні експертиз різних видів, - відомості (експертна установа, номер та дата висновку) про ці експертизи; якщо питання, які поставлені на вирішення експертизи, доцільно вирішувати в іншому порядку, ніж той, що визначений у документі про призначення експертизи (залучення експерта), - зазначається, у якому порядку вирішуватимуться ці питання;

питання, які вирішуються експертом у порядку експертної ініціативи;

дані про експерта (експертів): прізвище, ім'я та по батькові, посада, клас

судового експерта, науковий ступінь та вчене звання, освіта, освітньо-кваліфікаційний рівень, експертна спеціальність, стаж експертної роботи, дата та номер видачі свідоцтва про присвоєння кваліфікації судового експерта, ким видано та строк дії;

попередження експерта про кримінальну відповідальність за надання завідомо неправдивого висновку за статтею 384 Кримінального кодексу України або за відмову від надання висновку за статтею 385 Кримінального кодексу України;

дата направлення клопотання експерта про надання додаткових матеріалів, дата надходження додаткових матеріалів або відомостей про наслідки розгляду клопотання; обставини справи, які мають значення для надання висновку, з обов'язковим зазначенням джерела їх отримання;

при проведенні додаткових або повторних експертиз зазначаються відомості про первинну (попередні) експертизу (експертизи) (прізвище експерта, назва експертної установи чи місце роботи експерта, номер і дата висновку експертизи, зміст заключних висновків первинної (попередніх) експертизи (експертиз)); зміст питань, які були поставлені перед експертом на додаткове або повторне вирішення, а також мотиви призначення додаткової або повторної експертизи, які зазначені у документі про призначення експертизи (залучення експерта), якщо у ньому такі мотиви відсутні, про це робиться відповідний запис;

відомості про процесуальні підстави та осіб, які були присутні під час проведення досліджень (прізвище, ініціали, процесуальний статус);

нормативні акти, методики, рекомендована науково-технічна та довідкова література з Переліку рекомендованої науково-технічної та довідкової літератури, що використовується під час проведення судових експертиз, затвердженого наказом Міністерства юстиції України від 30 липня 2010 року № 1722/5, інші інформаційні джерела, які використовувались експертом при вирішенні поставлених питань, за правилами бібліографічного опису, із зазначенням реєстраційних кодів методик проведення судових експертиз з Реєстру методик проведення судових експертиз, який ведеться відповідно до Порядку ведення Реєстру методик проведення судових експертиз, затвердженого наказом Міністерства юстиції України від 02 жовтня 2008 року № 1666/5, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 02 жовтня 2008 року за № 924/15615.

4.15. У дослідницькій частині висновку експерта описуються процес дослідження та його результати, а також дається обґрунтування висновків з поставлених питань.

Дослідницька частина повинна включати:

відомості про стан об'єктів дослідження, застосовані методи (методики) дослідження, умови їх застосовування;

посилання на ілюстрації, додатки та необхідні роз'яснення до них;

експертну оцінку результатів дослідження.

Опис процесу застосовування інструментальних методів дослідження та проведення експертних експериментів можуть обмежуватись викладенням кінцевих результатів. У зазначених випадках графіки, діаграми, таблиці, матеріали експертних експериментів мають зберігатись у наглядних експертних провадженнях і на вимогу органу (особи), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), можуть надаватись їм для ознайомлення.

За наявності в документі про призначення експертизи (залучення експерта) питань, які не належать до предмета експертизи або не входять до компетенції експерта, указуються причини, з яких ці питання не можуть бути вирішені.

Узагальнення та оцінка результатів окремих досліджень, які є підставою для формулювання висновків, можуть викладатись у синтезуючому розділі дослідницької частини висновку експерта.

У дослідницькій частині висновку експерта при проведенні повторної

експертизи вказуються причини розбіжностей з висновками попередніх експертиз, якщо такі розбіжності мали місце.

4.16. У заключній частині викладаються висновки за результатами дослідження у вигляді відповідей на поставлені питання в послідовності, що визначена у вступній частині.

На кожне з поставлених питань має бути дано відповідь по суті або вказано, з яких причин неможливо його вирішити.

Якщо заключний висновок не може бути сформульований у стислій формі, допускається посилання на результати досліджень, викладені у дослідницькій частині.

4.17. Висновок експерта (експертів) оформлюється на бланку експертної установи і підписується експертом (експертами), який (які) проводив(ли) дослідження. Підписи у заключній частині засвідчуються відбитком печатки експертної установи на кожній сторінці тексту заключних висновків. Якщо до висновку експерта додаються фототаблиці, креслення, схеми, діаграми тощо, вони також підписуються експертом (експертами); підписи засвідчуються відбитком печатки експертної установи.

Якщо експерт не є працівником державної спеціалізованої установи і працює на професійній основі самостійно, він засвідчує наданий ним висновок своїм підписом і печаткою із зазначенням реєстраційного номера облікової картки платника податків (ідентифікаційного номера) або серії та номера паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання в установленому порядку відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків).

4.18. Висновок експертів при проведенні комісійної або комплексної експертизи складається за правилами, викладеними в пунктах 4.14 - 4.17 цього розділу, з урахуванням таких особливостей:

у вступній частині додатково зазначаються дані про голову комісії експертів та відомості про експертизи, результати яких задані органом (особою), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), як вихідні дані;

дослідження, які проводились окремими експертами, описуються у відповідних розділах дослідницької частини, що підписуються цими експертами із зазначенням їх прізвищ;

узагальнення та оцінка результатів досліджень фіксуються у синтезуючому розділі дослідницької частини висновку експертів.

4.19. При проведенні первинної експертизи співробітниками однієї експертної установи висновок експерта (експертів) та додатки до нього складаються у двох примірниках, один з яких направляється органу (особі), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), а другий оформлюється як наглядове провадження і зберігається в архіві експертної установи.

При проведенні повторної експертизи співробітниками однієї експертної установи висновок і додатки до нього складаються:

у двох примірниках - у разі якщо висновки повторної експертизи повністю підтверджують висновки первинної (попередньої) експертизи. Перший примірник направляється органу (особі), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), другий оформлюється як наглядове провадження і залишається в архіві експертної установи, що проводила повторну експертизу;

у чотирьох примірниках - у випадку непідтвердження (повністю або частково) повторною експертизою висновків первинної (попередньої) експертизи. Перший примірник направляється органу (особі), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), другий оформлюється як наглядове провадження і залишається в архіві експертної установи, що проводила повторну експертизу, третій направляється до експертної установи, яка проводила первинну (попередню) експертизу, четвертий направляється до Міністерства юстиції України.

На повторні експертизи складаються контрольні картки за формою, наведеною у

додатку 2 до цієї Інструкції, які надсилаються у термін до 5 днів експертній установі (експертів), у якій виконувалась первинна (попередня) експертиза, та до Міністерства юстиції України. Один примірник картки залишається в експертній установі, що проводила повторну експертизу.

При проведенні експертиз експертами декількох експертних установ наглядові провадження оформлюються у кількості, яка відповідає кількості експертних установ, що були зайняті в її проведенні.

Висновки експерта (експертів) з додатками направляються органу (особі), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), керівником експертної установи (керівником провідної експертної установи).

4.20. Висновок експерта при проведенні експертизи під час судового розгляду складається за правилами, визначеними цим розділом, з урахуванням такого винятку:

якщо з питань, які вирішувались під час судового розгляду, експертом проводилась експертиза на попередніх стадіях процесу, він має право послатись на її результати.

Другий примірник висновку експерта при проведенні експертизи під час судового розгляду і копія документа про призначення експертизи (залучення експерта) подаються експертом до експертної установи.

4.21. Повідомлення про неможливість надання висновку складається з трьох частин: вступної, мотивувальної та заключної.

У вступній частині викладаються відомості, наведені в пункті 4.14 цього розділу. У повідомленні про неможливість надання висновку експерт попереджається про кримінальну відповідальність за статтею 385 Кримінального кодексу України.

У мотивувальній частині викладаються причини, які обумовили неможливість надання висновку.

У заключній частині вказується про неможливість надання висновку.

Повідомлення про неможливість надання висновку оформлюється на бланку експертної установи, підписується експертом; підпис у заключній частині засвідчується відбитком печатки експертної установи.

Повідомлення про неможливість надання висновку складається у двох примірниках. Один примірник керівник експертної установи надсилає органу (особі), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), а другий оформлюється як наглядове провадження і залишається в архіві експертної установи.

Якщо таке повідомлення надається під час судового розгляду, воно складається і підписується експертом у двох примірниках, один з яких подається до суду, а другий - керівникові експертної установи.

Якщо з одних питань експерт може дати відповідь, а з інших є підстави для повідомлення про неможливість надання висновку, складається один документ - висновок експерта. У цьому випадку експерт попереджається про кримінальну відповідальність за статтями 384, 385 Кримінального кодексу України.

4.22. Предмети та документи, що були об'єктами експертного дослідження, підлягають поверненню органу (особі), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), разом з висновком експертизи або повідомленням про неможливість надання висновку.

Великогабаритні предмети та інші об'єкти, що не підлягають пересиланню поштою (вибухові та легкозаймисті речовини, дорогоцінні метали та каміння, вогнепальна зброя, патрони, боєприпаси, сильнодіючі, отруйні речовини тощо), отримуються в експертній установі особисто або представником за дорученням органу (особи), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), після пред'явлення документа, що засвідчує його (її) особу.

4.23. Експертні дослідження виконуються в порядку, передбаченому для проведення експертиз. Хід і результати таких досліджень викладаються у висновок

експертного дослідження.

Висновок експертного дослідження складається за структурою та змістом висновку експерта, за такими винятками:

у вступній частині висновку зазначається, хто і коли звернувся до установи чи безпосередньо до експерта із замовленням про проведення дослідження;

опускається запис, який стосується відповідальності особи, що проводить дослідження, за надання завідомо неправдивого висновку.

Начальник Управління експертного
забезпечення правосуддя

Л.М. Головченко

Положення
про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку
наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88

1. Загальні положення

1.1. Положення встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської звітності підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім банків) незалежно від форм власності (надалі - підприємства), установ та організацій, основна діяльність яких фінансується за рахунок коштів бюджету (надалі - установи).

1.2. Господарські операції відображаються у бухгалтерському обліку методом їх суцільного і безперервного документування. Записи в облікових регістрах проводяться на підставі первинних документів, створених відповідно до вимог цього Положення.

1.3. Усі первинні документи, облікові регістри і бухгалтерська звітність повинні складатись українською мовою. Поряд з українською мовою може застосовуватись інша мова у порядку, визначеному Законом України «Про засади державної мовної політики».

Документи, що є підставою для записів у бухгалтерському обліку і складені іноземною мовою, повинні мати впорядкований аутентичний переклад на зазначену мову.

2. Первинні документи

2.1. Первинні документи - це документи, створені у письмовій або електронній формі, що фіксують та підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Господарські операції - це факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів.

2.2. Первинні документи повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення. При реалізації товарів за готівку допускається складання первинного документа не рідше одного разу на день на підставі даних касових апаратів, чеків тощо. Для контролю та впорядкування обробки інформації на основі первинних документів можуть складатися зведені документи (далі первинні документи).

2.3. Первинні документи, створені в електронному вигляді, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

На вимогу контролюючих або судових органів та своїх контрагентів підприємство, установа зобов'язані за свій рахунок зробити копії таких документів на паперовому носії.

2.4. Первинні документи повинні мати такі обов'язкові реквізити: найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), дата і місце складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: ідентифікаційний код підприємства, установи з Державного реєстру, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

2.5. Документ має бути підписаний особисто, а підпис може бути скріплений печаткою. Електронний підпис накладається відповідно до законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Використання при оформленні первинних документів факсимільного відтворення підпису допускається у порядку, встановленому законом, іншими актами цивільного законодавства.

2.6. Фізичні та юридичні особи, які беруть участь у здійсненні операцій, пов'язаних з прийомом і видачею грошових коштів, цінних паперів, товарно-матеріальних цінностей та інших об'єктів майна, забезпечуються підприємством, установою, що виконує ці операції, копіями первинних документів про таку операцію.

2.7. Первинні документи складаються на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади. Документування господарських операцій може здійснюватись із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм.

2.8. Додаткові вимоги до порядку створення первинних документів про касові і банківські операції, рух цінних паперів, товарно-матеріальних цінностей та інших об'єктів майна передбачаються іншими нормативно-правовими актами.

2.9. У випадках, установлених законодавством, а також відповідними органами державної влади України, бланки первинних документів можуть бути віднесені до бланків суворої звітності. Бланки суворої звітності друкуються за зразками типових або спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади за погодженням із спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади у галузі статистики і Міністерством фінансів України, із обов'язковим друкуванням на бланках квитанцій, білетів, талонів, абонементів тощо їх номінальної вартості. Всі бланки суворої звітності підлягають нумерації, спосіб нанесення якої (нумератором, типографським способом) встановлюють відповідні органи державної влади.

Порядок використання та обліку бланків первинних документів суворої звітності, а також коло господарських операцій, оформлення яких провадиться на таких бланках, встановлюються окремими нормативно-правовими актами.

2.10. Записи у первинних документах, облікових реєстрах повинні здійснюватися тільки у темному кольорі чорнилом, пастою кулькових ручок, за допомогою друкарських машинок, принтерів, засобів механізації та іншими засобами, які б забезпечили збереження цих записів протягом встановленого строку зберігання документів та запобігли внесенню несанкціонованих і непомітних виправлень.

2.11. Вільні рядки в первинних документах підлягають обов'язковому прокреслюванню.

2.12. Електронний документ створюється з дотриманням вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

2.13. Керівник підприємства, установи забезпечує фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій, що були проведені, у первинних документах та виконання всіма підрозділами, службами і працівниками правомірних вимог головного бухгалтера щодо порядку оформлення та подання для обліку відомостей і документів.

Керівником підприємства, установи затверджується перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна. Кількість осіб, які мають право підписувати документи на здійснення операцій з видачі особливо дефіцитних товарів і цінностей, бланків суворої звітності, повинно бути обмежено.

2.14. Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці первинні документи.

2.15. Первинні документи підлягають обов'язковій перевірці (в межах компетенції) працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, за формою і змістом, тобто перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції чинному законодавству у сфері бухгалтерського обліку, логічна ув'язка окремих показників.

2.16. У разі виявлення невідповідності первинного документа вимогам законодавства у сфері бухгалтерського обліку такі документи з письмовим обґрунтуванням передаються керівнику підприємства, установи. До окремого письмового рішення керівника такі документи не приймаються до виконання.

2.17. Первинні документи, що пройшли обробку, повинні мати відмітку, яка виключає можливість їх повторного використання: при ручній обробці - дату запису в обліковий реєстр, а при обробці на обчислювальній установці - відтиск штампу оператора, відповідального за їх обробку, або відмітку, придатну для її оброблення електронними засобами.

2.18. Усі документи, що додаються до прибуткових та видаткових касових ордерів, а також документи, що стали підставою для нарахування заробітної плати та інших подібних виплат, підлягають обов'язковому погашенню штампом або ручним надписом «Одержано» або «Сплачено» із зазначенням дати (числа, місяця, року).

3. Облікові реєстри

3.1. Облікові реєстри - це носії спеціального формату (паперові, електронні) у вигляді відомостей, ордерів, книг, журналів, машинограм тощо, призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого нагромадження, групування та узагальнення інформації з первинних документів, що прийняті до обліку.

3.2. Інформація до облікових реєстрів переноситься після перевірки первинних документів за формою і змістом.

3.3. Підприємства й установи, що складають облікові реєстри на електронних носіях, зобов'язані забезпечити технічні засоби для їх відтворення у зручному для читання вигляді.

3.4. Відповідальність за несвоєчасне складання облікових реєстрів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці облікові реєстри.

3.5. Перенесення інформації з первинних документів до облікових реєстрів повинно здійснюватися в міру її надходження до місця обробки (бухгалтерія, обчислювальна установка), проте не пізніше терміну, що забезпечує своєчасну виплату заробітної плати, складання бухгалтерської і статистичної звітності, декларацій і розрахунків.

3.6. Форми облікових реєстрів, порядок записів у них, обробки та використання необхідної інформації визначаються відповідними нормативними документами про порядок їх застосування.

3.7. Інформація про господарські операції підприємства, установи за звітний період (місяць, квартал, рік) з облікових реєстрів переноситься у згрупованому вигляді до бухгалтерських звітів, порядок складання яких встановлюється відповідними нормативно-правовими актами.

4. Виправлення помилок у первинних документах та облікових реєстрах

4.1. У тексті та цифрових даних первинних документів, облікових реєстрів і звітів підчистки і необумовлені виправлення не допускаються.

4.2. Помилки в первинних документах, облікових реєстрах і звітах, що створені ручним способом, виправляються коректурним способом, тобто неправильний текст або цифри закреслюються і над закресленим надписується правильний текст або цифри. Закреслення здійснюється однією рисою так, щоб можна було прочитати

виправлене.

4.3. Помилки в облікових регістрах за минулий звітний період виправляються способом сторно. Цей спосіб передбачає складання бухгалтерської довідки, в яку помилка (сума, кореспонденція рахунків) заноситься червоним чорнилом, пастою кулькових ручок тощо або із знаком «мінус», а правильний запис (сума, кореспонденція рахунків) заноситься чорнилом, пастою кулькових ручок тощо темного кольору. Внесенням цих даних до облікового регістру у місяці, в якому виявлено помилку, ліквідується неправильний запис та відображається правильна сума і кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку. Довідка має наводити причину помилки, посилання на документи та облікові регістри, в яких допущено помилку, і підписується працівником, який склав довідку, та після її перевірки - головним бухгалтером.

4.4. Виправлення помилки повинно бути обумовлено надписом «виправлено» та підтверджено підписами осіб, що підписали цей документ, із зазначенням дати виправлення.

4.5. У документах, якими оформлені касові і банківські операції та операції з цінними паперами, виправлення не допускається.

4.6. Виправлення помилок у документах і регістрах, що створені у формі електронного документа, здійснюється відповідно до законодавства.

5. Організація документообороту

5.1. З метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства, установи встановлюється графік документообороту, в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву.

5.2. Графік документообороту на підприємстві, в установі повинен забезпечити оптимальну кількість підрозділів і виконавців, через які проходить кожен первинний документ, визначати мінімальний строк його знаходження в підрозділі, а також сприяти поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації.

5.3. Графік документообороту оформляється у вигляді схеми або переліку робіт із створення, перевірки та обробки документів, що виконуються кожним підрозділом підприємства, установи, а також усіма виконавцями із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання робіт.

5.4. Працівники підприємства, установи створюють і подають первинні документи, які відносяться до сфери їх діяльності, за графіком документообороту. Для цього кожному виконавцю видається витяг із графіка. У витязі наводиться перелік документів, що відносяться до функціональних обов'язків виконавця, терміни їх подання та підрозділи підприємства, установи, до яких передаються ці документи.

5.5. Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообороту на підприємстві, в установі здійснюється головним бухгалтером. Вимоги головного бухгалтера щодо порядку подання до бухгалтерії або на обчислювальну установку необхідних документів та відомостей є обов'язковими для усіх підрозділів і служб підприємства.

6. Зберігання документів

6.1. Первинні документи та облікові регістри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти і баланси підлягають обов'язковій передачі до архіву.

6.2. Первинні документи та облікові регістри, що пройшли обробку, бухгалтерські звіти і баланси до передачі їх до архіву підприємства, установи повинні зберігатися в бухгалтерії у спеціальних приміщеннях або зачинених шафах під відповідальністю осіб, уповноважених головним бухгалтером.

6.3. Бланки суворої звітності повинні зберігатися в сейфах, металевих шафах або спеціальних приміщеннях, що забезпечують їх схоронність.

6.4. Первинні документи, облікові реєстри та бухгалтерська звітність, створені у формі електронного документа, повинні зберігатися на електронних носіях інформації у формі, що дає змогу перевірити їх цілісність на цих носіях, та протягом строку, що не повинен бути меншим від строку, встановленого для відповідних документів на папері.

6.5. Первинні документи поточного місяця, що пройшли обробку ручним способом і відносяться до відповідного облікового реєстру, комплектуються в хронологічному порядку, нумеруються, переплітаються і супроводжуються довідкою для архіву.

6.6. Строк зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської та іншої звітності в архіві підприємства, установи визначається згідно з нормативно-правовим актом з питань визначення строків зберігання документів, затвердженим центральним органом виконавчої влади у сфері архівної справи і діловодства.

6.7. Зберігання первинних документів та облікових реєстрів, що пройшли обробку і були підставою для складання звітності, а також бухгалтерських звітів і балансів, оформлення і передачу їх до архіву забезпечує головний бухгалтер підприємства, установи.

6.8. Видача первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів і балансів з бухгалтерії і з архіву підприємства, установи працівникам інших структурних підрозділів може провадитися тільки за рішенням головного бухгалтера.

6.9. Вилучення первинних документів, облікових реєстрів, фінансової звітності у підприємств, установ здійснюється відповідно до законодавства.

6.10. У разі пропажі або знищення первинних документів, облікових реєстрів і звітів керівник підприємства, установи письмово повідомляє про це правоохоронні органи та наказом призначає комісію для встановлення переліку відсутніх документів та розслідування причин їх пропажі або знищення.

Для участі в роботі комісії запрошуюються представники слідчих органів, охорони і державного пожежного нагляду.

Результати роботи комісії оформляються актом, який затверджується керівником підприємства, установи. Копія акта надсилається органу, в сфері управління якого перебуває підприємство, установа, а також державній податковій інспекції - підприємствами та місцевому фінансовому органу - установами, в 10-денний строк.

ПЕРЕЛІК

**регіональних зон обслуговування науково-дослідними установами
судових експертиз Міністерства юстиції України**

Дніпропетровський науково-дослідний інститут судових експертиз.
Дніпропетровська і Запорізька області.

Донецький науково-дослідний інститут судових експертиз.
Донецька і Луганська області.

Київський науково-дослідний інститут судових експертиз.
м. Київ, Вінницька, Житомирська, Київська, Тернопільська, Хмельницька,
Черкаська і Чернігівська області.

Кримський науково-дослідний інститут судових експертиз.
Автономна Республіка Крим.

Львівський науково-дослідний інститут судових експертиз.
Волинська, Закарпатська, Івано-Франківська, Львівська, Рівненська і
Чернівецька області.

Одеський науково-дослідний інститут судових експертиз.
Кіровоградська, Миколаївська, Одеська і Херсонська області.

**Харківський науково-дослідний інститут судових експертиз імені
заслуженого професора М.С. Бокаріуса.**
Полтавська, Сумська, Харківська області та м. Севастополь.

**Науково-дослідний центр судової експертизи з питань інтелектуальної
власності.**
Зона обслуговування поширюється на всі регіони.

Витяг з НАУКОВО-МЕТОДИЧНИХ РЕКОМЕНДАЦІЙ
з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних
досліджень

наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5

III. Економічна експертиза

1. Експертиза документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності

1.1. Основними завданнями експертизи документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності є:

визначення документальної обґрунтованості розміру нестачі або надлишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, періоду і місця їх утворення;

визначення документальної обґрунтованості оформлення операцій з одержання, зберігання, виготовлення, реалізації товарно-матеріальних цінностей, у тому числі грошових, основних засобів, надання послуг;

визначення документальної обґрунтованості відображення в обліку грошових коштів, цінних паперів;

визначення документальної обґрунтованості відображення в обліку операцій з нарахування та виплати заробітної плати, інших виплат;

установлення відповідності чинному законодавству відображення в податковому обліку доходів та витрат за фінансово-господарськими операціями, що підлягають оподаткуванню податком на прибуток;

визначення відповідності чинному законодавству відображення в податковому обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість.

Проведення ревізійних дій (визначення експертами-економістами будь-яких економічних показників без попереднього проведення документальних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктом контролю) не належить до завдань економічної експертизи.

1.2. Орієнтовний перелік вирішуваних питань:

Чи підтверджується документально встановлена за актом інвентаризації від (зазначаються реквізити акта) нестача (надлишки) грошових коштів у касі на суму (зазначається сума) на підприємстві (указується назва установи, організації) за період (зазначити)?

Чи підтверджується документально нестача товарно-матеріальних цінностей, встановлена за актом інвентаризації на підприємстві (зазначається назва організації), за період роботи (вказується період) матеріально відповідальної особи (зазначаються прізвище, ім'я, по батькові) у розмірі (указуються кількісні та вартісні показники)?

Чи підтверджується документально нестача основних засобів (зазначаються назва організації, кількісні та вартісні показники)?

Чи підтверджується розмір безпідставно виплаченої та списаної по касі (зазначається назва підприємства) заробітної плати з урахуванням даних, наданих органом (особою), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), та висновків почеркознавчої експертизи про те, що підписи в платіжних документах про одержання заробітної плати (номер відомості, період) учинені не особами, які в них зазначені?

Чи обґрунтовано відшкодовано (зазначається кому і за який період) витрати на відрядження (в якій сумі)?

Чи підтверджуються документально висновки перевірки (зазначаються реквізити акта перевірки) у частині, що стосується завищення обсягу і вартості виконаних робіт з урахуванням висновків інших видів експертиз?

Чи підтверджується документально необґрунтоване списання будівельних

матеріалів, нарахування та виплата заробітної плати на завищений обсяг і вартість виконаних робіт (з урахуванням висновків інших видів експертиз)?

Чи підтверджується документально заявлений у позовних вимогах позивача (назва підприємства) розмір заборгованості за поставлені підприємству (назва) товарно-матеріальні цінності, виконані роботи (надані послуги) за договором (номер та дата договору) за період (зазначити період), у тому числі з урахуванням висновків інших видів експертиз?

Чи підтверджується документально зазначене в акті податкової інспекції (вказуються реквізити акта) заниження об'єкта оподаткування (вказується організація) за період (зазначається який) і донарахування до сплати податків та обов'язкових платежів до бюджету (вказується яких)?

Чи відповідають визначені та задекларовані підприємством (назва) доходи за період (зазначається період) наданим первинним документам та вимогам Податкового кодексу України.

Чи відповідають визначені та задекларовані витрати підприємством (назва) за період (зазначається період) наданим первинним документам та вимогам Податкового кодексу України.

Чи підтверджуються документально витрати підприємства (назва) за період (зазначається період), що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг?

Чи підтверджується документально та нормативно відображення у податковому обліку підприємства (назва підприємства) нарахування амортизації за період (вказується період)?

Чи підтверджуються документально обсяги господарських операцій та проведення розрахунків з нерезидентами?

Чи підтверджуються документально висновки акта державної податкової інспекції (номер, дата) про завищення підприємством (назва) заявленої суми бюджетного відшкодування з податку на додану вартість за період (вказується період)?

Чи підтверджується документально встановлений за актом перевірки державної податкової інспекції фінансовий результат за операціями з цінними паперами і корпоративними правами (назва підприємства) за період (вказується період) у розмірі (вказується сума)?

Чи підтверджується документально визначений об'єкт оподаткування з доходів, виплачених підприємством (назва підприємства) нерезиденту (назва) із джерелом його походження з України у періоді (вказується період)?

Чи підтверджується документально обґрунтованість застосування підприємством (назва) нульової ставки з податку на додану вартість за експортними операціями за контрактом (номер, дата)?

Подібні питання можуть бути поставлені за іншими видами податків та обов'язкових платежів.

2. Експертиза документів про економічну діяльність підприємств і організацій

2.1. Основними завданнями експертизи документів про економічну діяльність підприємств і організацій є:

визначення документальної обґрунтованості, аналізу показників фінансового стану (платоспроможності, фінансової стійкості, прибутковості тощо);

визначення документальної обґрунтованості аналізу і структури майна та джерел його придбання;

визначення документальної обґрунтованості стану та інтенсивності використання оборотних активів та джерел їх формування;

визначення документальної обґрунтованості та аналізу джерел власних коштів

та результатів фінансово-господарської діяльності;
установлення документальної обґрунтованості та аналізу загальногосподарських і спеціальних фондів;
визначення документальної обґрунтованості та аналізу реальності розрахунків з дебіторами і кредиторами;
визначення документальної обґрунтованості та аналізу економічної доцільності отримання і використання кредитів і позик;
визначення документальної обґрунтованості та аналізу витрат і цін як чинників фінансової стабільності, беззбитковості;
визначення документальної обґрунтованості розрахунків при приватизації та оренді відповідно до чинних методик оцінки вартості майна, що приватизується, та інші питання, пов'язані з приватизацією, банкрутством підприємств;
визначення документальної обґрунтованості розрахунків частки майна при виході учасника зі складу засновників;
визначення документальної обґрунтованості розрахунків втраченого заробітку (від несвоєчасної виплати компенсації заподіяної шкоди при втраті працездатності і в інших випадках);
визначення документальної обґрунтованості цільового витрачання бюджетних коштів;
визначення документальної обґрунтованості розрахунків втраченої вигоди.

Вирішення питань стосовно дотримання комітетами з конкурсних торгів вимог законодавства, що регламентує проведення закупівлі товарів (робіт та послуг) за бюджетні кошти, не належить до завдань економічної експертизи.

2.2. Орієнтовний перелік вирішуваних питань:

Визначити основні економічні показники (ліквідності, платоспроможності та прибутковості) господарсько-фінансової діяльності (зазначити організацію) на дату укладання або закінчення терміну дії угоди (зазначити реквізити). Як вказані показники характеризують господарсько-фінансову діяльність (зазначити організацію, підприємство)?

Чи підтверджується документально сума внеску до статутного фонду (зазначається організація або учасник) та розрахунок розміру частини майна, що підлягає поверненню учаснику, який вибув зі складу засновників (зазначається дата виходу)?

Чи підтверджується документально розмір збитку від необґрунтованого заниження (несплати) орендної плати (зазначається організація) за період (зазначається який) і в якій сумі?

Чи є у вартості об'єктів нерухомості (яких саме), що підлягали приватизації, частка фінансування споруд за рахунок державних коштів відповідно до наданих установчих та первинних документів?

Чи підтверджуються документально висновки акта перевірки щодо нецільового використання бюджетних коштів, отриманих підприємством (назва) за бюджетною програмою (назва програми)?

Чи підтверджується документально розрахунок пенсійних виплат громадянину (прізвище, ім'я, по батькові), проведений установами Пенсійного фонду України за період (зазначається дата)?

Чи мають показники фінансово-економічного стану підприємства (назва) за період (вказати період) ознаки доведення до банкрутства, фіктивного банкрутства, прихованого банкрутства?

Чи підтверджуються документально висновки акта перевірки стосовно наявності у підприємства (організації) (назва) заборгованості з виплати заробітної плати станом на (зазначити дату)?

Чи була у підприємства (назва) фінансова можливість виплатити в повному обсязі (або частково) нараховану заробітну плату у період (вказати період) за рахунок власних обігових коштів з урахуванням черговості платежів згідно з вимогами законодавства?

На які потреби були витрачені грошові кошти підприємства (назва) в період існування заборгованості по заробітній платі перед своїми працівниками?

Чи призвело витрачання коштів підприємства (організації) (назва) на виробничі потреби протягом року до скорочення заборгованості з оплати праці станом (зазначити дату). Якщо так, то які саме суми коштів були спрямовані на поточну оплату праці, а які на погашення заборгованості попередніх періодів?

Чи підтверджується документально та нормативно розрахунок дивідендів до виплати, здійснений підприємством (назва) емітенту корпоративних прав (назва юридичної або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи) за період (зазначається період)?

3. Експертиза документів фінансово-кредитних операцій

3.1. Основними завданнями експертизи документів фінансово-кредитних операцій є:

визначення документальної обґрунтованості оформлення банківських операцій з відкриття рахунків, руху грошових коштів на рахунках;

визначення документальної обґрунтованості оформлення та відображення в обліку операцій з видачі, використання та погашення кредитів;

визначення документальної обґрунтованості оформлення та відображення в обліку банків їх фінансово-господарської діяльності;

визначення відповідності чинному законодавству відображення фінансово-господарських операцій банків вимогам нормативних актів з ведення обліку і подання звітності;

визначення документальної обґрунтованості відображення фінансово-господарських операцій щодо нарахування та сплати банками податків та їх відповідність даним обліку та звітності, чинному законодавству;

установлення кола осіб, на яких покладено обов'язок забезпечення дотримання вимог нормативно-правових актів з банківського обліку і контролю.

3.2. Орієнтовний перелік вирішуваних питань:

Чи підтверджуються документально висновки акта перевірки щодо відповідності вимогам чинного законодавства документального оформлення операцій (назва банку) з надання кредитів, з повноти та нарахування і сплати відсотків за користування кредитами позичальником (назва юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи) за кредитною угодою (номер, дата)?

Чи відповідає перелік документів, наданих банку підприємством (назва) для отримання кредитних коштів за кредитною угодою, чинному Положенню про кредитування?

Чи підтверджується документально вартість активів (майна) у підприємства (позичальника), наданого в заставу за кредитною угодою?

Чи підтверджується документально розмір збитків банку, визначений в акті перевірки (вказується суб'єкт контролю), в результаті необґрунтованої видачі, неповернення кредиту за угодою (номер, дата)?

Чи підтверджується бухгалтерськими та первинними документами нецільове використання кредитних коштів за угодою (номер, дата)?

Чи підтверджується документально дотримання банком (назва) відповідних нормативів відрахувань до страхового резерву?

Чи відповідає наявний у матеріалах справи розрахунок заборгованості

позичальника (по сплаті процентів за кредит та погашення основної суми боргу) перед банком умовам укладеного між вказаними сторонами кредитного договору та розрахунковим документам щодо видачі та погашення кредиту за цим кредитним договором?

Чи відповідає метод нарахування банком процентів за кредитним договором (зазначаються реквізити договору) вимогам Положення про кредитування банку (зазначається назва банківської установи)?

3.3. Разом з документом про призначення експертизи (залучення експерта) експерту слід надати документи бухгалтерського та податкового обліку, які містять відомості, - вихідні дані для вирішення поставлених питань. Такими документами можуть бути: прибуткові та видаткові накладні, ордери, звіти матеріально відповідальних осіб, картки складського обліку, касові книжки, матеріали інвентаризації, акти ревізій, табелі, наряди, акти приймання виконаних робіт, трудові договори, розрахункові платіжні відомості, виписки банку, платіжні доручення і вимоги, договори про матеріальну відповідальність, накопичувальні (оборотні) відомості, журнали-ордери, меморіальні ордери за балансовими рахунками, головні книги, баланси та інші первинні та зведені документи бухгалтерського та податкового обліку і звітності.

Якщо ведення бухгалтерського обліку здійснювалось в електронно-обчислювальному вигляді, експерту надаються реєстри бухгалтерського обліку у роздрукованому вигляді, обов'язково завірені в установленому порядку.

Якщо експертиза призначається з метою перевірки висновків документальної ревізії, у документі про призначення експертизи (залучення експерта) зазначається, які саме висновки і з яких причин викликають сумнів (суперечать іншим матеріалам справи, непереконливо обґрунтовані фінансовими інспекторами тощо).

У разі потреби для визначення, які саме документи слід надати експерту на дослідження в кожному конкретному випадку, доцільно отримати консультацію експерта-економіста.

Документи мають бути систематизованими в хронологічному порядку (за відповідними періодами), підшитими, прошнурованими та пронумерованими.

Начальник Управління експертного
забезпечення правосуддя

Л.М. Головченко

Справа № 1-3/2010

УХВАЛА
про призначення судово-бухгалтерської експертизи

1 червня 2010 р. м. Пирятин
Суддя Пирятинського районного суду Полтавської області Рябченко Ю.О.,
за участі секретаря – Овдієнко Л.Ф.,
прокурора – Богомола І.О.,
захисника – адвоката Іванова І.І.,
представника цивільного позивача – Петрова В.В.,

розглянувши у відкритому судовому засіданні в залі суду кримінальну справу за обвинуваченням Сидорова М.М., який народився 25.11.1980 р., у вчиненні злочинів, передбачених ч.2 ст. 191, ч. 3 ст. 365 КК України,

УСТАНОВИЛА:

Підсудний Сидоров М.М. обвинувачується в тому, що він, будучи службовою особою, протягом 23.05.2007 – 26.09.2007 рр., працюючи на посаді директора філії «Пирятин-Авто» ВАТ «Полтава-Авто», розташованої в м. Пирятині по вул. Сумська, 6, являючись матеріально-відповідальною особою, згідно договору про повну матеріальну відповідальність № 205 від 16.07.2007 р., умисно, з метою обернення майна на свою користь, вчинив розкрадання товарно-матеріальних цінностей філії «Пирятин-Авто» ВАТ «Полтава-Авто», чим спричинив своїми незаконними діями збитки ВАТ «Полтава-Авто» на загальну суму 24908,78 грн.

За вказаним фактом порушена кримінальна справа за ознаками ч.2 ст.191 КК України.

Крім того, протягом 2006-2007 рр., працюючи на посаді директора філії «Пирятин-Авто» ВАТ «Полтава-Авто», перевищуючи свої службові повноваження, без відповідного розпорядження Української автомобільної корпорації, самовільно здійснив розукomплектування виробничого обладнання на філії «Пирятин-Авто» ВАТ «Полтава-Авто», чим заподіяв збитки товариству на загальну суму 60214,18 грн.

За вказаним фактом порушена кримінальна справа за ознаками ч.3 ст.365 КК України.

У судовому засіданні захисник підсудного Іванов І.І. заявив клопотання про призначення по справі судово-бухгалтерської експертизи для визначення розміру збитків, які підлягають відшкодуванню ВАТ «Полтава-Авто» у зв'язку з проведенням інвентаризації основних засобів та малоцінного інвентарю вказаного підприємства від 26.09.2007 р., на підставі якої складено порівняльні відомості та встановлена нестача. Проведення експертизи просив доручити Полтавському відділенню Харківського науково-дослідного інституту судових експертиз. При цьому пояснив, що вказана інвентаризація проводилася у відсутність матеріально-відповідальної особи, тобто Сидорова М.М., який знаходився на лікарняному, без пояснень з його боку щодо наявності та місцезнаходження засобів та матеріалів, що знаходилися у працівників.

Заслухавши думку прокурора, представника цивільного позивача, які пояснили, що вони покладаються на розсуд суду, суд вважає, що клопотання підлягає задоволенню.

Суд вважає, що по справі необхідно провести судово-бухгалтерську експертизу, оскільки для вирішення питань, що мають суттєве значення для правильного вирішення

справи, необхідні спеціальні знання в галузі бухгалтерського обліку, проведення якої необхідно доручити спеціалістам Полтавського відділення Харківського науково-дослідного інституту судових експертиз.

Керуючись ст.ст. 75, 273, 310 КПК України,

УХВАЛИЛА:

Клопотання захисника підсудного Іванова І.І. задовольнити.

Призначити у даній кримінальній справі судово-бухгалтерську експертизу, проведення якої доручити спеціалістам Полтавського відділення Харківського науково-дослідного інституту судових експертиз.

Попередити експертів про кримінальну відповідальність за ст.ст. 384, 385 КК України за завідомо неправдивий висновок та за відмову без поважних причин від виконання покладених на них обов'язків.

На вирішення експертизи поставити такі питання:

1. Чи належним чином інвентаризаційною комісією проведена інвентаризація 26.09.2007 р., документально обґрунтована недостача товарно-матеріальних цінностей, визначені період і місце її утворення та розмір завданої матеріальної шкоди?

2. Які вимоги нормативних актів, що регламентують бухгалтерський облік та контроль при проведенні інвентаризації 26.09.2007 р., порушено і хто зобов'язаний був забезпечити додержання цих вимог?

3. Яким чином повинна бути проведена інвентаризація 26.09.2007 р. у відповідності до вимог нормативних актів, що регламентують бухгалтерський облік та контроль і чи не є порушенням те, що ця інвентаризація проведена:

без участі матеріально-відповідальної особи, тобто Сидорова М.М., який знаходився на лікарняному;

без його пояснень щодо місцезнаходження окремого устаткування та інвентарю;

без врахування даних карток видачі інвентарю та матеріалів у цехи, які знаходились у майстрів;

без проведення контрольної перевірки інвентаризації постійно діючою інвентаризаційною комісією за участю членів робочої комісії та матеріально-відповідальної особи;

без призначення нового складу робочої інвентаризаційної комісії для проведення повторної суцільної інвентаризації цінностей.

4. При наявності порушень, як вони могли вплинути на висновки інвентаризаційної комісії про недостачу товарно-матеріальних цінностей?

Справу провадженням відкласти до отримання висновку експерта.

Експертам надати матеріали кримінальної справи № 1-3/2010 у 2 томах та копію даної постанови.

Суддя - Рябченко Ю.О.

ПОСТАНОВА
про призначення судово-бухгалтерської експертизи

м. Житомир

«30» квітня 2010 р.

Начальник слідчого відділу податкової міліції ДПІ у м. Житомирі старший лейтенант податкової міліції К.С. Колос, розглянувши матеріали кримінальної справи № 351-41, за ст. 212 ч. I КК України,

ВСТАНОВИВ:

Войлок В.К., обіймаючи посаду директора ТзОВ «Сокіл», яке зареєстроване згідно з розпорядженням № 26 від 15.07.1999 р. Королівської районної адміністрації м. Житомира, за адресою м. Житомир, вул. Гагаріна, 48, свідоцтво № 346510014, будучи посадовою особою підприємницької діяльності, ухилився від сплати податку на додану вартість до державного бюджету в період з 15.07.2007 р. по 03.12.2008 р. в розмірі 21768,56 грн.

Беручи до уваги, що в ході попереднього слідства виявлено суперечності в трактуванні законодавчих актів щодо визначення об'єкта оподаткування для нарахування суми податку на додану вартість, розв'язання яких потребує спеціальних знань, і керуючись ст. 75 КПК України,

ПОСТАНОВИВ:

1. Призначити у даній справі судово-бухгалтерську експертизу, проведення якої доручити експертам Київського науково-дослідного інституту судових експертиз (КНДІСЕ).

2. На розгляд експертизи винести такі питання:

- 1) чи відповідає чинному законодавству України розмір сплаченої до бюджету суми податку на додану вартість ТзОВ «Сокіл» за 2007 та 2008 роки;
- 2) чи відповідає порядок, об'єкт і ставка нарахування податку на додану вартість, які застосовувалися ТзОВ «Сокіл» у 2007 та 2008 роках, вимогам чинного законодавства України для тих суб'єктів підприємницької діяльності, до яких відноситься за своєю організаційно-правовою формою та розмірами ТзОВ «Сокіл»?

3. Для дослідження експертам направити матеріали кримінальної справи, порушеної проти директора ТзОВ «Сокіл».

4. Копію постанови надати експертам КНДІСЕ.

5. Копію постанови надіслати прокурору.

Начальник слідчого відділу податкової міліції ДПІ у м. Житомирі

Колос К.С. Колос

(підпис)

КОНТРОЛЬНА КАРТКА

за повторною експертизою № _____ від _____ року

1. Експертна установа, що проводить повторну експертизу (експерт) _____

2. Вид судової експертизи _____

3. Експертиза призначена (органом, особою) _____

4. Підстави для призначення повторної експертизи _____

5. Повторно поставлено питань _____

6. Вид, кількість об'єктів _____

7. Установа(и), що проводила(и) попередню(і) експертизу(и); номер і дата проведеної експертизи. Прізвище, ім'я та по батькові, стаж експертної роботи _____

8. Склад експертної комісії, що проводила повторну експертизу. Прізвища, імена та по батькові, стаж роботи експертів _____

9. Відповідність висновків повторної експертизи висновкам попередньої експертизи (співпали повністю, частково, не співпали зовсім) _____

Зміст питань, поставлених повторно	Зміст висновків, що не співпали		Причини розбіжностей висновків (навести думку експерта, який проводив повторну експертизу)
	з попередньою експертизою (висновком спеціаліста), № експертизи	з повторною експертизою (висновком спеціаліста)	
			Експерт(и): _____

Кодифікатор причин розбіжностей:

- Недостатність або незадовільна якість наданих на дослідження матеріалів (вихідних даних).
- Неправильна оцінка виявлених ознак.
- Неповнота проведеного дослідження.
- Неправильний вибір схеми або методики дослідження.
- Неправильне застосування методики дослідження.
- Помилка у розрахунках, виборі параметрів, коефіцієнтів.
- Вихід експерта за межі компетенції.
- Відсутність необхідних або використання застарілих приладів та обладнання.
- Неправильна організація експертного дослідження.
- Інші причини (вказати які).

Керівник установи _____

(підпис) (прізвище, ім'я, по батькові)

Міністерство юстиції України
КИЇВСЬКИЙ
 НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ
 ІНСТИТУТ СУДОВИХ
 ЕКСПЕРТИЗ

Министерство юстиции Украины
КИЕВСКИЙ
 НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
 ИНСТИТУТ СУДЕБНЫХ
 ЭКСПЕРТИЗ

*01025, м. Київ, В. Житомирська, 19
 тел. (044) 212-21-91, 212-22-94*

*01025, г. Киев, Б. Житомирская, 19
 тел. (044) 212-21-91, 212-22-94*

ВИСНОВОК № 3626
судово-бухгалтерської експертизи
по кримінальній справі № 83-00015

Складений 27 серпня 2008 р.

До Київського НДІ судових експертиз при постанові старшого слідчого СВ ГВПМ ДПІ у Дніпровському р-ні м. Києва Денисенко І.Л. 28.04.2008 р. надійшли матеріали кримінальної справи № 83-00015 про призначення судово-бухгалтерської експертизи за фактом ухилення посадовими особами УДЗП «Укренергопром» від сплати податків.

На вирішення експертизи поставлені такі питання:

- Чи правильно зроблено висновки перевірки в акті документальної перевірки дотримання вимог податкового законодавства від 06.03.2008 року стосовно заниження УДЗП «Укренергопром» податку на прибуток за 2 півріччя 2004 року по 01.01.2008 року у розмірі 32200 грн?
- Чи правильно перевіркою зроблено висновок про неможливість віднесення до «довгострокових контрактів» угоди б/н від 30.12.2004 року про контроль постачання постійних магнітів в Україну згідно з чинним законодавством?
- Визначити, яка заборгованість УДЗП «Укренергопром» по податку на додану вартість на 01.01.2008 року.

Експертам надані такі документи за період з 2 півріччя 2004 року по 01 січня 2008 року:

- договірна документація (контракти, угоди та додатки до них);
- платіжні документи, виписки банку за особовими рахунками;
- податкові накладні;
- книга обліку продажу, книга обліку придбання УДЗП «Укренергопром»;
- накладні, рахунки-накладні, рахунки-фактури;
- довіреності, товарно-транспортні накладні;
- акти приймання-передачі виконаних робіт;
- бухгалтерська та податкова звітність;
- реєстри бухгалтерського обліку (шахові відомості, оборотні баланси);
- акт перевірки результатів документальної перевірки дотримання вимог податкового законодавства Українського зовнішньоекономічного підприємства фірма «Укренергопром» за період з 01.01.2002 р. по 01.01.2008 р. за № 15 від 06.03.2008 р.;
- листи, довідки, пояснення.

Експертиза проведена завідувачкою сектору лабораторії судово-економічних досліджень КНДІСЕ _____, освіта вища економічна, стаж експертної роботи 20 років за спеціальностями: дослідження документів бухгалтерського обліку і звітності, документів з фінансово-кредитних операцій, економічної діяльності підприємств та організацій, і позаштатним експертом КНДІСЕ _____,

освіта вища економічна, стаж експертної роботи 2 роки за вищевказаними спеціальностями.

Експерти попереджені про кримінальну відповідальність за ст.178 КК України.

ДОСЛІДЖЕННЯ

У зв'язку з тим, що поставлені питання пов'язані між собою, дослідження наданих документів з усіх питань для їх вирішення об'єднано.

Дослідження наданих документів проведено методами документальної перевірки і порівняння. Методом документальної перевірки перевірені повнота та правильність заповнення реквізитів документів, відповідність записів у документах вимогам нормативних актів. Порівнювались дані первинних документів з даними облікових реєстрів і податкової та бухгалтерської звітності.

За результатами перевірки ДПІ Дніпровського району м. Києва (акт № 15 від 06.03.2008 р.) встановлено заниження податку на прибуток за IV кв. 2004 р. на суму 4100 гривень, за 2005 р. на суму 9800 гривень, за 2006 р. на суму 3800 гривень, за 2007 р. на суму 14500 гривень. За IV кв. 2004 р. встановлено завищення підприємством валових витрат на суму 24,3 тис. грн, у т. ч.:

- у порушення пп. 5.3.9 ст. 5 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 283/97-ВР від 22.05.97 р. зі змінами та доповненнями, підприємством було віднесено до складу валових витрат IV кв. 2004 р. витрати, які не були підтверджені документально, що призвело до їх завищення на суму 30,3 тис. грн, у т. ч.

за листопад 2004 р. були списані «витрати по Мінпрому» у розмірі 8240 грн та «витрати по Укрекспортлісу» у розмірі 190 грн;

за грудень 2004 р. були списані «збитки на 01.07.2004 р. (п. 22.2)» у розмірі 21830,20 грн;

- перевіркою було встановлено заниження підприємством валових витрат за IV кв. 2004 р. на + 6 тис. грн, у зв'язку з невідповідністю даних бухгалтерського обліку за валовими витратами становлять 214468,63 грн, а за даними декларації про прибуток підприємства — 208,5 тис. грн.

Усього донараховано податку на прибуток за період з II півріччя 2004 р. — 2007 р. у розмірі 32 200 гривень.

У результаті дослідження наданих документів експертами встановлено таке: Українське зовнішньоекономічне підприємство фірма «Укренергопром» (УДЗП «Укренергопром») створено згідно з Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23.11.1992 р. № 761 — р. та зареєстроване Дніпровською райдержадміністрацією м. Києва 11.02.1993 р. за № 0093 — 1058 ФР, свідоцтво № 914. Перереєстроване Дніпровською райдержадміністрацією 09.11.1995 р. за № 21541668.

Організаційно-правова форма — державне підприємство. Форма власності — загальнодержавна. Ідентифікаційний код підприємства — 21541668. Підприємство не має структурних підрозділів.

Бухгалтерський та податковий облік базується на даних первинних документів, які підтверджують здійснення господарських операцій. Бухгалтерський та податковий облік УДЗП «Укренергопром» за період з II півріччя 2004 року по 01.01.2008 року не відповідав вимогам нормативних документів, а саме:

- «Положенню про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні», затвердженому постановою КМУ від 03.04.93 року № 250;

- Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 04.08.97 р. під № 284/2088;

- Закону України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 року № 168/97-ВР;

- «Інструкції по бухгалтерському обліку податку на додану вартість», затвердженої Міністерством фінансів України від 01.07.97 р. № 141;
- Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.07.97 року № 283/97-ВР.

За наданими первинними документами УДЗП «Укренергопром» у відповідності до вимог статті 11 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.07.97 року № 283/97-ВР встановлені наступні результати:

Результати дослідження помісячно по кожному документу, прийнятому до обліку, наведені в додатку № 1.

Таким чином, відображення досліджуваних операцій в податковому обліку валових доходів та валових витрат УДЗП «Укренергопром», розрахунках податку на прибуток та деклараціях по податку на прибуток не відповідає первинним документам.

Відповідно до пункту 11.1 статті 11 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 283/97-ВР від 22.05.97 року звітним (податковим) періодом є квартал та рік.

За результатами проведеного дослідження зниження об'єктів оподаткування податком на прибуток не встановлено в жодному з періодів.

За II півріччя 2004 року підприємство мало збиток в розмірі 7 641,87 грн, за I квартал 2005 року підприємство одержало прибуток у розмірі 74 376,34 грн, який зменшив збиток за 2004 рік (74 376,34 – 7 641,87) 66 734,47 грн, з якого податок на прибуток становив 20 020,34 грн. Підприємство сплатило 11 430,00 грн (430,00 за 2004 рік + 11000,00 за I квартал 2005 року), тобто підприємство не доплатило 8 590,34 грн (20 020,34 – 11 430,00). За II квартал 2005 р. підприємство зазнало збитку в сумі 10 357,16 грн. Так, згідно з Законом України «Про оподаткування підприємства» збиток, понесений за II квартал 2005 р., зменшує прибуток, отриманий за I квартал 2005 р. За підсумком I півріччя прибуток становив 56 377,31 грн, з якого податок на прибуток становив 16 913,19 грн. Так як було сплачено 11 430 грн, то несплата податку на прибуток за I півріччя становила 5 483,19 грн. Через те що підприємство за III квартал також зазнало збитку в сумі 21 626,07 грн, то за підсумками 9 місяців 2005 року підприємство одержало прибуток 34 751,24 грн (56 377,31 – 21 626,07), а наростаючим підсумком за 9 місяців податок на прибуток становив 10 425,37 грн. Завдяки тому що підприємство перерахувало 11 430,00 грн, заборгованості перед бюджетом за підсумками 9 місяців не має, а мало переоплату в сумі 1004,63 грн. За IV квартал 2005 року підприємство зазнало збитку у розмірі 14 382,54 грн, але було сплачено податку на прибуток у сумі 700,00 грн. За наростаючим підсумком за рік підприємство одержало прибуток у сумі 20 368,70 грн (34 751,24 – 14 382,54), і податок на прибуток становив 6 110,61 грн, а підприємство сплатило 12 130,00 грн. Переплата становить 6 019,39 грн. За 9 місяців 2006 р. підприємство УДЗП «Укренергопром» зазнало збитку в сумі 11 301,98 грн, а за IV квартал одержало прибуток у сумі 520,39 грн. За наростаючим підсумком (звітний період є рік) підприємство зазнало збитку у сумі 10 781,59 грн. Також підприємство за рік сплатило податку на прибуток у сумі 2 900,00 грн. У 2007 році підприємство за I квартал одержало прибуток у сумі 87 650,88 грн. Оскільки за 2006 рік був збиток, то прибуток становив 76 869,29 грн (87 650,88 – 10 781,59), податок на прибуток 23 060,79 грн. Підприємство сплатило 18 919,39 грн (6 019,39 грн переоплата за 2005 р. + 2 900,00 грн сплата за 2006 р. + 10 000,00 грн за I квартал 2007 р.). Недоплата становила 4141,40 грн. За II квартал 2007 року підприємство зазнало збитку у сумі 6 971,48 грн і за підсумком I півріччя підприємство одержало прибуток у сумі 69 897,81 грн (76 869,29 – 6 971,48), податок на прибуток становить 20 969,34 грн, сплачено 23,02 тис. грн (6 019,39 грн переоплата за 2005 р. + 2 900,00 грн сплата за 2006 р. + 10 000,00 грн за I квартал 2007 р. + 3 600,00 грн за II квартал 2007 р.). Також за III квартал 2007 року підприємство зазнало

збитку в сумі 19 719,59 грн. Наростаючим підсумком за 9 місяців підприємство отримало прибуток у сумі 50 178,22 грн, що становило податок на прибуток у сумі 15 053,47 грн, а підприємство сплатило за 9 місяців 2007 р. 23 519,39 грн (6 019,39 грн переплата за 2005 р. + 2 900,00 грн сплата за 2006 р. + 10 000,00 грн за I квартал 2007 р. + 3 600,00 грн за II квартал 2007 р. + 1 000,00 грн за III квартал 2007 р.). Переплата становила 8 465,92 грн. За IV квартал 2007 року підприємство зазнало збитку у сумі 12 956,42 грн і також сплатило податок на прибуток 3 000,00 грн. Оскільки за підсумком 9 місяців підприємство отримало прибуток у сумі 50 178,22 грн і податок становив 15 053,47 грн, підприємство сплатило за підсумком 9 місяців 2007 року, а збиток, понесений у IV кварталі 2007 року, переноситься на 2008 рік. Також підприємство мало переплату у сумі 11 465,92 грн. Враховуючи вищевикладене, суми податку на прибуток, донараховані згідно з актом перевірки за результатами документальної перевірки дотримання вимог податкового законодавства за № 15 від 06.03.2008 р. по підприємству УДЗП «Укренергопром», документально не підтверджуються. Заборгованості за податком на прибуток за період з 01.01.2002 р. по 01.01.2008 р. згідно з первинними бухгалтерськими і податковими документами УДЗП «Укренергопром» не має.

Згідно зі ст. 2 Договору про контроль постачань постійних магнітів в Україну УДЗП «Укренергопром» повинна здійснювати контроль за імпортом (постачанням) постійних магнітів в Україну, які постачає фірма YBM MAGNEX, Ink. або її дочірні підприємства. Ст. 4 Договору термін дії взаємовідносин передбачено 15 років. Згідно з пп. 7.10.2 п. 7.10 ст. 7 Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» № 283/97-ВР від 22.05.97 р., зі змінами та доповненнями, «під терміном «довгостроковий договір (контракт)» слід розуміти будь-який договір на виготовлення, будівництво, установку або монтаж матеріальних цінностей, що входять до складу основних фондів замовника або складових частин таких основних фондів, а також на створення нематеріальних активів, пов'язаних з таким виготовленням, будівництвом, установкою або монтажем (послуг типу «інжиніринг», науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт та розробок), за умови, якщо такий контракт не планується завершити раніше ніж через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати)».

Виходячи з вищенаведеного, незважаючи на те, що термін дії вищеназваного договору з YBM MAGNEX, Ink. — 15 років, даний договір не підпадає під термін «довгостроковий договір».

ВИСНОВКИ

По першому питанню

Донарахування податку на прибуток у сумі 32 200,00 грн за період з II півріччя 2004 р. по 01.01.2008 р., згідно з актом перевірки за результатами документальної перевірки дотримання вимог податкового законодавства за № 15 від 06.03.2001 р. по підприємству УДЗП «Укренергопром», документально не підтверджується. Заборгованості за податком на прибуток за період з II півріччя 2004 р. по 01.01.2008 р. згідно з первинними бухгалтерськими і податковими документами УДЗП «Укренергопром» не має.

По другому питанню

Незважаючи на те, що термін дії договору б/н від 30.12.2004 р. з YBM MAGNEX, Ink. — 15 років, даний договір згідно з Законом України «Про оподаткування підприємств» не підпадає під термін «довгостроковий договір», оскільки згідно з цим договором підприємство не створювало ніяких нематеріальних активів і не мало ніякого будівництва.

По третьому питанню

Згідно з первинними бухгалтерськими та податковими документами УДЗП

«Укренергопром», заборгованості за податком на додану вартість станом на 01.01.2008 р. не встановлено.

Завідувачка сектору
ЛСЕД КНДІСЕ

Позаштатний експерт
ЛСЕД КНДІСЕ

Довідка: кримінальна справа в одному томі; бухгалтерські документи повертаються.

1. По податку на прибуток

Період	Валові доходи	Валові витрати	Оподатк. прибуток	Збиток	Податок на прибуток	Наростаючий підсумок прибуток (+) збиток (-)	Фактично сплачено		
							П/д	дата	сума
							131	14.08.04	100,00
III кв.04	23 686,12	42 039,34		18 353,22		- 18 353,22	151	11.09.04	100,00
IV кв.04	200 747,64	190 036,29	10 711,35			- 7 641,87	195	19.12.04	230,00
рік	224 433,76	232 075,63	10 711,35	18 353,22		- 7 641,87			430,00
I кв.05	156 317,71	81 941,37	74 376,34		20 020,34	66 734,47	40	12.03.05	11000,00
II кв.05	9 913,05	20 270,21		10 357,16		56 377,31			
I пів. 05	166 230,76	102 211,58	64 019,18		16 913,19	56 377,31			
III кв.05	22 777,31	44 403,38		21 626,07		34 751,24			
9 міс.05	189 008,07	146 614,96	42 393,11		10 425,37	34 751,24			
IV кв.05	23 046,89	37 429,43		14 382,54		20 368,70	166	18.12.05	700,00
рік	212 054,96	184 044,39	28 010,57		6 110,61	20 368,70			11700,00
I кв. 06	24 300,50	30 830,89		6 530,39		- 6 530,39	9	19.01.06	1100,00
II кв. 06	122 167,37	124 907,31		2 739,94		- 2 739,94	43	16.04.06	1000,00
I пів. 06	146 467,87	155 738,20		9 270,33		- 9 270,33			2100,00
							80	19.07.06	200,00
III кв. 06	8 888,60	10 920,25		2 031,65		- 2 031,65	107	17.09.06	600,00
9 міс. 06	155 356,47	166 658,45		11 301,98		- 11 301,98			2900,00
IV кв. 06	9 272,33	8 751,94	520,39			- 10 781,59			
рік	164 628,80	175 410,39	520,39	11 301,98		- 10 781,59			2900,00
							2	18.01.07	1000,00
I кв. 07	146 257,50	58 606,62	87 650,88		23 060,79	76 869,29	37	16.03.07	9000,00
							44	19.04.07	600,00
II кв. 07	16 629,90	23 601,38		6 971,48		- 6 971,48	55	22.05.07	3000,00
									1
I пів. 07	162 887,40	82 208,00	80 679,40		20 969,34	69 897,81			13600,00
III кв. 07	9 457,69	29 177,28		19 719,59		- 19 719,59	88	16.08.07	1000,00
9 міс.07	172 345,09	111 385,28	60 959,81		15 053,47	50 178,22			14600,00
IV кв. 07	20 299,05	33 255,47		12 956,42		- 12 956,42	147	15.12.07	3000,00
						50178,22			
рік	192 64,14	144 640,75	60 959,81	12 956,42	15053,47	- 12 956,22			17600,00

Навчальне видання

Бешуля Ірина Вікторівна

Гевлич Лариса Леонідівна

Судово-бухгалтерська експертиза

Редактор О. І. Хвостова

План вид. 2013 р., поз. № 374