

Тема 17. Предмет, об'єкти, методи та організація судово-бухгалтерської експертизи.

17.1. Предмет і об'єкти судово-бухгалтерської експертизи.

Експертизи є одним зі способів дослідження, за допомогою яких з'ясовуються об'єктивні обставини здійснення тих чи тих дій у конкретних справах.

Порядок призначення судових експертиз та експертних досліджень обов'язки, права та відповідальність експертів, 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», Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз, затвердженою наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5 та зареєстрованою в Міністерстві юстиції України 03.11.1998 р. за №705/3145, та іншими нормативно-правовими актами з питань судово-експертної діяльності.

Згідно із ст.1 Закону України «Про судову експертизу» *судова експертиза* – це дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів досудового розслідування чи суду.

Експертом є особа, яка володіє науковими, технічними або іншими спеціальними знаннями, має право відповідно до [Закону України «Про судову експертизу»](#) на проведення експертизи і якій доручено провести дослідження матеріальних об'єктів, явищ і процесів, що містять інформацію про обставини справи, і дати висновок з питань, які виникають під час розгляду справи і стосуються сфери її спеціальних знань.

Судова експертиза відрізняється від експертиз, що здійснюються в інших сферах діяльності, за такими ознаками:

- дотримання спеціальних процесуальних норм, що визначають права та обов'язки експерта і суб'єкта, яким призначено експертизу;
- правила підготовки матеріалів для експертизи, її призначення і проведення;
- провадження дослідження, яке ґрунтується на використанні спеціальних знань із різних галузей народного господарства;
- надання висновків, що мають силу джерела доказів.

Судово-експертну діяльність в Україні здійснюють спеціальні установи та відомчі служби:

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

Судово-експертна діяльність може здійснюватись також на підприємницьких засадах на підставі спеціального дозволу (ліцензії) або громадянами за разовими договорами. Атестації судових експертів із числа працівників підприємницьких структур і громадян проводиться Міністерством юстиції України та Міністерством охорони здоров'я України. Атестовані судові експерти включаються до державного Реєстру атестованих судових експертів, ведення якого покладається на Міністерство юстиції України. Водночас, 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.

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

Основними завданнями судово-бухгалтерської експертизи 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.

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

Судово-бухгалтерська експертиза призначається у випадках:

- 1) якщо результати (висновки) ревізії суперечать матеріалам справи і усунення цих суперечностей потребує висновку експерта;
- 2) наявності суперечностей у висновках первинної і повторної документальної ревізії;
- 3) наявності суперечностей, які виникають щодо правильності визначення сум податків, обов'язкових платежів, недоїмки, пені податковими службами;
- 4) провадження справ про банкрутство для визначення фінансового стану боржника;
- 5) застосування ревізором Державної аудиторської служби України чи ревізором-інспектором Державної фіскальної служби України сумнівних методів визначення матеріальної шкоди;
- 6) коли експерт іншої спеціальності не може зробити обґрунтованого висновку без додаткового дослідження матеріалів справи експертом-бухгалтером;
- 7) у разі обґрунтованого клопотання обвинувачуваного про призначення експертизи.

Виходячи з завдань, перед судовим експертом-бухгалтером може бути поставлена ціла низка запитань, серед яких, зокрема:

- Чи підтверджується документально встановлена за актом інвентаризації нестача (надлишки) грошових коштів у касі на підприємстві?
- Чи підтверджується документально нестача товарно-матеріальних цінностей, встановлена за актом інвентаризації на підприємстві, за період роботи певної матеріально відповідальної особи?
- Чи обґрунтовано відшкодовано витрати на відрядження ?
- Чи підтверджуються документально висновки у частині, що стосується завищення обсягу і вартості виконаних робіт?
- Чи підтверджується документально заявлений у позовних вимогах позивача розмір заборгованості за поставлені товарно-матеріальні цінності, виконані роботи за договором?
- Чи підтверджується документально зазначене в акті фіскальної служби заниження об'єкта оподаткування ?
- Чи відповідають визначені та задекларовані підприємством доходи за вказаний період наданим первинним документам та вимогам [Податкового кодексу України](#)?

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

Підходячи до визначення предмету судово-бухгалтерської експертизи слід відмітити дискусійність наукових поглядів з цього приводу. Так, Мумінова-Савіна Г.Г. вважає, що предметом судово-бухгалтерської експертизи є бухгалтерські операції, що відбивають фінансово-господарську діяльність і разом з тим є певною мірою її частиною. Бутинець Ф. Ф. пропонує під предметом судово-бухгалтерської експертизи розуміти явища та процеси, які відображені або підлягають відображенню в бухгалтерському обліку, межі дослідження яких визначаються для експерта-бухгалтера питаннями слідчого, прокурора чи суду. За Камликом М. І., предметом

судової бухгалтерії є негативні зміни в господарській діяльності підприємств і організацій, які спричинені будь-якими деструктивними факторами. Рудницький В.С. під предметом судово-бухгалтерської експертизи розуміє 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 – експертами-бухгалтерами.

Отже, розрізняють поняття судово-бухгалтерської експертизи як дослідження явищ господарської діяльності і предмета судово-бухгалтерської експертизи, яка проводиться у конкретній справі.

У першому випадку предмет експертизи формують питання, які входять до компетенції бухгалтера-експерта, у другому — предметом експертизи є питання слідчого або суду, що поставлені бухгалтеру-експерту в конкретному провадженні. Таким чином, предмет судово-бухгалтерської експертизи визначається завданнями, що поставлені перед експертом-бухгалтером, та змістом питань, які вирішує судово-бухгалтерська експертиза.

Поняття предмета судово-бухгалтерської експертизи тісно пов'язане з поняттям об'єкта експертного дослідження. До об'єктів судово-бухгалтерської експертизи належать джерела даних про операції та явища, фактичні обставини яких необхідно встановити в процесі проведення судово-бухгалтерської експертизи для прийняття об'єктивного рішення за справою, що розслідується. Об'єктами судово-бухгалтерської експертизи документи, перелік яких наводиться у постанові про призначення судово-бухгалтерської експертизи та які безпосередньо надані експерту-бухгалтеру для дослідження та складання висновку. Вони відображають зміст господарських операцій, що забезпечує реєстрацію останніх у бухгалтерському обліку. Крім того, в процесі управління господарською діяльністю документи є засобом перевірки та аналізу господарських операцій, що відбулися на підприємстві; в кримінальному та цивільному процесах вони виступають джерелами доказів.

До загальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи належать документи, які є засобами ведення бухгалтерського обліку, а саме:

1. *Первинні документи.* Використовуються для визначення фактичних даних – ознак, що характеризують господарську операцію: часу та місця здійснення операції; речових елементів, що складають господарську операцію – матеріальних ресурсів, грошових коштів тощо; витрат, цін, норм, розцінок, використаних при їх оформленні; вартісні вимірники, осіб відповідальних за здійснення операцій, їх оформлення. Досліджуючи первинні документи можна також з'ясувати основні показники господарської операції, що відбулася, а саме її вираження та кількісну характеристику в натуральних, трудових і грошових вимірниках. Наприклад, досліджуючи накладні експерт-бухгалтер має можливість встановити кількість та вартість отриманих підприємством товарно-виробничих запасів, їх якісні

характеристики, підприємство-постачальника, від якого вони надійшли, період надходження та осіб, відповідальних за передачу та зберігання товарно-виробничих запасів, законність здійснених господарських операцій з їх оприбуткування.

Первинні документи використовуються експертом-бухгалтером не лише для оцінки відображених в них господарських операцій, але й для порівняння їх даних з даними облікових реєстрів і звітності.

2. *Реєстри синтетичного та аналітичного обліку*, в яких на підставі первинних документів за допомогою кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку відображаються господарські операції. Залежно від форми бухгалтерського обліку, що використовується на підприємстві, облікові реєстри можуть бути представлені обліковими журналами та відомостями до них (журнальна форма обліку), ордерами та відомостями даних (при меморіально-ордерній формі обліку), а також оборотними та шаховими відомостями, відомостями аналітичного обліку, Головною книгою та іншими відомостями синтетичного та аналітичного обліку, які складаються на підприємстві.

Основним призначенням облікових реєстрів є узагальнення і систематизація даних первинних документів про здійснені господарські операції, їх інтерпретація на мові бухгалтерського обліку, та їх групування за необхідними для користувачів розрізами. Інформація з облікових реєстрів використовується також для оцінки діяльності підприємства.

Основною вимогою, яка висувається до облікових реєстрів є правильність записів у них, відповідність цих записів первинним документам, які підтверджують факт здійснення господарської операції.

Для експерта-бухгалтера облікові реєстри мають особливу значимість: за допомогою їх порівняння з даними первинних документів встановлюються невідповідності, які свідчать про здійснення зловживань і вивчення кримінальних правопорушень.

3. *Бухгалтерська звітність* – це документи, в яких містяться підсумкові показники, що характеризують фінансовий стан і результати господарської діяльності підприємства, стан розрахунків юридичної особи з бюджетом і цільовими фондами за податками, зборами та обов'язковими платежами та ін.

Внутрішня звітність характеризує окремі фрагменти діяльності підприємства та використовується для потреб поточного управління та контролю (наприклад, звіт касира про рух готівки в касі, звіт про хід відвантаження та реалізації продукції). Для відображення в ній інформації використовуються різні вимірники: натуральні, трудові та грошові. Період, за який складається зазначена звітність, її види, форму складання та зміст, законодавством не визначено й встановлюється кожним підприємством самостійно. Так, вона може складатися за зміну, добу, тиждень, декаду тощо. Зазначена звітність не надається зовнішнім користувачам і її показники не підлягають оприлюдненню. У зв'язку з цим, показники форм внутрішньої

звітності можуть бути більш реальними та містити правдиву й достовірну інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Дослідження експертом-бухгалтером бухгалтерської звітності підприємства є необхідним для встановлення достовірності інформації її показників, а також інших даних необхідних для відповіді експерта.

4. *Документи оперативного та неофіційного обліку.* До документів оперативного обліку належать документи, які розшифровують і доповнюють дані бухгалтерського обліку (наприклад, касова стрічка, фіскальні чеки тощо).

До документів неофіційного обліку належать документи, ведення яких не передбачене нормативними документами з бухгалтерського обліку і типові форми яких не затверджені державними органами або ж управлінським персоналом підприємства. Ці документи складаються посадовими або матеріально відповідальними особами «для себе», наприклад, з метою контролю за рухом грошових коштів, товарів, готової продукції тощо. Прикладами документів неофіційного обліку можуть бути чорнові записи матеріально відповідальних осіб: книги, журнали, зошити, дискети, чернеткові документи бухгалтерів, касирів тощо.

При відсутності ведення бухгалтерського обліку ці документи є для експерта-бухгалтера джерелом інформації про фактично здійснені господарські операції з грошовими коштами, сировиною та матеріалами, готовою продукцією, товарами тощо.

Документи оперативного та неофіційного обліку, залучені до кримінальної чи цивільної справи в якості доказів із дотриманням кримінально-процесуального законодавства, досліджуються експертом-бухгалтером як допоміжні документи. Інформація, яку вони надають, може слугувати вихідними даними, які необхідні для встановлення фактів, що належать до предмету судово-бухгалтерської експертизи.

5. *Матеріали інвентаризації* – це документи, якими оформлюються результати проведеної на підприємстві інвентаризації. До них належать: інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, протокол засідання інвентаризаційної комісії про підведення підсумків проведеної інвентаризації тощо.

Експерт-бухгалтер досліджує матеріали інвентаризації для встановлення правильності ведення бухгалтерського обліку та складання звітності на підприємстві; перевірки правильності відображення в обліку результатів інвентаризації; визначення розміру завданого збитку. Проте досліджувати ці матеріали необхідно у поєднанні з даними бухгалтерського обліку, адже лише таким чином можна встановити відхилення облікових даних.

Наступною групою об'єктів судово-бухгалтерської експертизи є *спеціальні об'єкти*. Ця група об'єктів об'єднує значну кількість документів, а тому теж поділяється на групи.

До першої групи спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи належать *документи, пов'язані з діяльністю підприємства,*

господарські операції якого стали предметом розслідування чи розгляду судово-слідчих органів, серед яких:

- установчі документи (статут, установчий (засновницький) договір, протоколи зборів засновників); дозвільні документи (ліцензії, патенти тощо) та реєстраційні документи (довідки про внесення до єдиного державного реєстру платників податків, пенсійного фонду, митниці тощо);

- розпорядчі документи підприємства – накази та розпорядження керівництва, що пов'язані з управлінням підприємством. Наприклад, наказ про облікову політику, наказ про проведення інвентаризації, про прийняття (звільнення), преміювання працівників тощо; інструктивні матеріали: посадові інструкції, затверджені графіки виконання певного комплексу робіт, договори про повну матеріальну відповідальність, а також планово-економічна та аналітична документація підприємства. До останніх належать документи, які містять планові показники (бізнес-плани, інвестиційні проекти, програми бюджетування, кошторис витрат) та документи, в яких відображені зміни й коригування планів і програм; документи, в яких передбачено норми матеріальних, трудових та інших витрат підприємства тощо.

Дослідження вищезазначених документів є обов'язковим для експерта-бухгалтера при встановленні можливості здійснення підприємством тих видів діяльності, які передбачені статутом; фактів порушення внутрішніх нормативних документів підприємства, необґрунтованого витрачання грошових коштів та інших ресурсів, нецільового використання фінансування, одержаного з бюджету.

До другої групи спеціальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи, *відносять документи, що пов'язані з процесом розслідування або судового розгляду справи.*

До документів, що складаються слідчим (судом) у процесі розслідування чи розгляду справи належать:

- постанова (ухвала) про призначення судово-бухгалтерської експертизи, з якої експерт-бухгалтер дізнається про обставини справи та поставлені перед ним питання слідчим або судом;

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

- показання свідків. Вони досліджуються експертом-бухгалтером, якщо дані, що містяться в них, потребують для своєї інтерпретації спеціальних знань експерта-бухгалтера. Висновок експерта-бухгалтера має умовний характер, якщо ґрунтується на показаннях свідків, оскільки погляди експерта-бухгалтера базуються на дослідженні даних, за достовірність яких він не відповідає. У зв'язку з цим показання свідків мають бути обов'язково перевірені експертом-бухгалтером і підтверджені відповідними документами

справи, які належать до загальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи. Наприклад, свідчення матеріально відповідальної особи про розмір недостачі товарно-виробничих запасів на складі повинен знайти підтвердження в інвентаризаційному описі та порівняльній відомості.

Висновок експерта-бухгалтера буде правильним і обґрунтованим лише за умови визнання достовірними наданих експерту даних. Останнє можуть підтвердити тільки слідчий або суд.

Протоколи обшуку. Протокол обшуку має значення для встановлення експертом-бухгалтером місця вилучення документів, що важливо для визначення правильної позиції серед двох суб'єктів, між якими виникла суперечка.

Протоколи вилучення. Протокол вилучення дозволяє дати правильний і вичерпний висновок за фактами та обставинами, що досліджуються шляхом проведення зустрічної перевірки. Повністю з'ясувати фактичні обставини операції, проведеної двома різними підприємствами, експерт-бухгалтер може лише якщо він знає, звідки надійшов до справи кожен документ або примірник документу, наданий йому для дослідження;

Протоколи судового засідання. Протокол судового засідання експерт-бухгалтер вивчає, 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. Якщо клопотання обвинувачених про необхідність додаткових перевірок пов'язані з судово-бухгалтерською експертизою, то експерт-бухгалтер повинен врахувати його при дослідженні матеріалів справи й складанні висновку. Це допоможе експерту-бухгалтеру встановити повноту дослідження наданих матеріалів справи та об'єктивність його висновків.

До документів, які відображають результати роботи фахівців інших спеціальностей, залучених до процесу розслідування належать:

- акти ревізії. Акти ревізій для слідчого (суду) складаються ревізором в результаті проведеної перевірки. Експерту-бухгалтеру можуть бути надані акти планових ревізій, лише частина інформації яких – щодо виявлених порушень – пов'язана зі справою, що розслідується, або ж акти ревізій, проведених за призначенням слідчого або суду після порушення справи. Як правило, акти цього виду містять дані, необхідні для дослідження експерта-бухгалтера. У зв'язку з цим експерт-бухгалтер повинен досліджувати матеріали проведеної ревізії передусім з точки зору значущості викладених фактів для судово-бухгалтерської експертизи, щоб з об'єктивністю та повнотою відповісти на поставлені питання слідства;
- висновки експертів інших галузей знань, які мають спільний з судово-бухгалтерською експертизою предмет дослідження, також можуть міститися в матеріалах справи, наданої експерту-бухгалтеру для дослідження. Наприклад, в справі може бути наданий висновок експерта-технолога про фактичний склад і стан сировини, матеріалів, готової продукції і товарів, операції з якими досліджуються експертом-бухгалтером

за документами наданими у справі. Висновок експерта-технолога про кількість витраченої сировини, наприклад, допомагає експерту-бухгалтеру встановити розмір її перевитрачання, недостачі та розмір завданого ним матеріального збитку;

- довідки спеціалістів, допомогою яких користувався слідчий або суд, для з'ясування з окремих питань справи;
- висновки попередніх судово-бухгалтерських експертиз, які надаються експерту, що проводить додаткову або повторну судово-бухгалтерську експертизу.

Зазвичай до них додаються матеріали, пов'язані з предметом судово-бухгалтерської експертизи, які долучені до справи після проведення попередньої експертизи.

Забезпечити достовірність та об'єктивність результатів судово-бухгалтерської експертизи, підвищити ефективність дослідження експерт-бухгалтер може лише за умови правильного використання і дослідження отриманих об'єктів судово-бухгалтерської експертизи – як загальних, так і спеціальних. Незважаючи на те, що науковці відводять спеціальним об'єктам допоміжну роль в дослідженні експерта-бухгалтера, їх важливість і значущість порівняно із загальними об'єктами судово-бухгалтерської експертизи не зменшується. Спеціальні об'єкти призначені допомогти експерту вирішити окремі питання, додатково перевірити достовірність загальних об'єктів експертизи, визначити перелік додаткових об'єктів експертизи, особливо, якщо даних, наведених у бухгалтерських документах для відповіді на поставлені перед експертом-бухгалтером недостатньо[2,с.39].

17.2. Методи і способи судово-бухгалтерської експертизи.

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

Загальнонаукові методи є сукупністю принципів і категорій матеріалістичної діалектики та загальнонаукової теорії пізнання. Вони базуються на використанні таких прийомів, як аналіз і синтез, індукція і дедукція, абстрагування і конкретизація, аналогія і моделювання, системний і функціонально-вартісний аналіз.

Частково наукові методи дослідження розроблені на основі досягнень економічних і юридичних наук, досвіду слідчої, контрольно-ревізійної і судово-експертної практики.

До них належать такі прийоми:

- розрахунково-аналітичні;
- документальні;
- органолептичні;
- узагальнення, оцінки та реалізації результатів експертиз.

Група розрахунково-аналітичних методичних прийомів судово-бухгалтерської експертизи включає економічний аналіз, статистичні розрахунки та економіко-математичні методи.

Економічний аналіз широко застосовують в юридичній і слідчій практиці, для виявлення й оцінювання причин, що впливають на відхилення від нормального перебігу виробничих процесів.

Інформацію, яка використовується для аналізу господарської діяльності, можна розділити на три групи: 1) дані контролюючих, статистичних і фінансово-кредитних органів про роботу підприємства, що аналізується; висновки і пропозиції вищих організацій за підсумками роботи за певний звітний період; повідомлення в засобах масової інформації; 2) дані самого підприємства: планові документи, інформативна, проектно-кошторисна, технологічна і фінансова документація, дані оперативного, бухгалтерського і статистичного обліку, звітності; 3) додаткові дані: протоколи зборів засновників і акціонерів; інформація, отримана від працівників підприємства; відомості, отримані під час проведення оперативно-розшукових заходів тощо.

Слідча і судова практика як докази в кримінальній справі використовує не всі матеріали економічного аналізу, а лише ті з них, які, виявляючи негативне відхилення, не мають задовільних економічних пояснень, але логічно розкривають свій зв'язок з розслідуваними кримінальними правопорушеннями.

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

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

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

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

Документальна перевірка включає встановлення відповідності операції, відображеної в документах, нормативним актам, а також арифметичну перевірку документів, визначення правильності їх оформлення та ін. Головними елементами документальної перевірки є з'ясування правильності складання первинної документації господарських операцій та обґрунтованості відображення операцій на рахунках і в регістрах бухгалтерського обліку способом подвійного запису (складання бухгалтерських проведення); указаних цін, розцінок, а також таксування; відображення господарських операцій у підсумковому документі — бухгалтерському балансі та звітності.

Неправильне оформлення документів (як первинних, так і зведених) часто встановлюється експертом-бухгалтером через їх арифметичну перевірку.

Під час перевірки бухгалтерських записів експерт-бухгалтер порівнює записи в облікових регістрах з відповідними первинними та зведеними бухгалтерськими документами, які є основою для записів. При цьому перевіряється арифметична відповідність підсумків, виведених в облікових регістрах. Це дозволяє виявляти необґрунтовані первинними документами записи, встановлювати віднесення сум не на відповідні рахунки, щоб приховати розкрадання.

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

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

суперечність (невідповідність) у змісті окремого документа;

суперечність у змісті кількох взаємозв'язаних документів;

порушення чинного порядку відображення господарських операцій.

3. *Органолептичні прийоми* – (експертами застосовуються тільки результати, а проводять такі роботи ревізори та інші спеціалісти) включають:

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

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

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

г) технологічні експертизи – прийом контролю інженерної і технічної підготовки виробництва, а також якості продукції, що випускається (наприклад, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, який

застосовується для визначення обґрунтованості норм витрат матеріальних ресурсів, і вихід готової продукції);

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

е) експеримент — науково організований дослід з метою експертного дослідження результатів виконаних процесів.

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

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

17.3. Процес судово-бухгалтерської експертизи та його стадії.

Судово-бухгалтерська експертиза проводиться з використанням організаційних, методичних і технічних прийомів, об'єднаних єдиним процесом експертного дослідження в розрізі окремих стадій: *організаційної, дослідної, узагальнення і реалізації результатів судово-бухгалтерської експертизи.*

Організаційна стадія судово-бухгалтерської експертизи включає підготовчі роботи в експертній установі та організаційно-методичну підготовку експертного дослідження. Підготовча робота в експертній установі акумулює ряд процедур організаційного характеру, зокрема складання завдання на проведення експертизи згідно постанови правоохоронних органів про призначення судово-бухгалтерської експертизи. Керівник експертної установи повинен в'яснити, чи входять питання, винесені на розгляд експертизи, до її компетенції та чи достатній часовий термін відведено для проведення експертного дослідження. Основним принципом вибору експерта-бухгалтера є зміст конкретних питань експертизи та їх належність до певної галузі знань (промисловість, сільське господарство, комунікації, будівництво тощо), з яких експерт має досконалі фахові знання. Одержавши від експертної установи завдання на проведення судово-бухгалтерської експертизи, експерт-бухгалтер детально вивчає його зміст, зокрема строки початку і закінчення експертизи, форму та адресу подання результатів. Завершальним етапом підготовчої роботи на організаційній стадії експертизи є ознайомлення експерта-бухгалтера з постановою правоохоронних органів про призначення судово-бухгалтерської

експертизи і з'ясування ряду важливих питань організаційного характеру, зокрема, чи потрібна участь інших фахівців (економістів, фінансистів) або спеціальних експертів.

Організаційно-методична підготовка експертизи складається з вивчення змісту і повноти матеріалів, представлених для експертного дослідження, формування методики проведення експертизи та складання плану-графіка судово-бухгалтерської експертизи. Формування методики проведення експертного дослідження передбачає конкретизацію прийомів і способів проведення експертизи відповідно до мети і плану експертного дослідження. Структура методики включає загальні положення, методичні вказівки проведення експертизи та узагальнення її результатів. У загальних положеннях вказують мету дослідження, формулюють основну його гіпотезу, зазначають етапи проведення експертизи. Методичні вказівки щодо організації і проведення експертного дослідження (основна частина методики) визначають об'єкти і методи дослідження, інформаційну базу, законодавчу і нормативну документацію в розрізі конкретних питань, переданих на розгляд експертизи.

Одним із найбільш важливих елементів організаційно-методичної підготовки експертного дослідження є складання плану-графіка проведення судово-бухгалтерської експертизи, який являє собою хронологічний перелік робіт, що необхідно виконати в процесі експертизи, та строки їх виконання.

Дослідна стадія судово-бухгалтерської експертизи передбачає безпосереднє виконання експертних процедур та роботу експерта з персональним комп'ютером

Стадія узагальнення і реалізації кінцевих результатів судово-бухгалтерської експертизи включає два основних етапи:

I. узагальнення результатів експертизи — передбачає групування і систематизацію результатів експертного дослідження, узагальнення результатів експертизи і складання висновків, розробку пропозицій щодо профілактики встановлених експертизою правопорушень;

II. реалізацію результатів судово-бухгалтерської експертизи, яка передбачає подання експертних висновків правоохоронним органам, передачу органам управління певних пропозицій щодо профілактики правопорушень, допит експерта-бухгалтера на судовому розгляді справи.

17.4. Організація інформаційного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи.

Відповідно до статті 20 Закону України «Про судову експертизу» 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 знаряддя кримінального правопорушення та інші речові докази, щодо яких закінчено кримінальне провадження, для використання в експертній і науковій діяльності.

Основними завданнями організації інформаційного забезпечення є:

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