

## **Тема 20. Реалізація висновку експерта-бухгалтера у судовому процесі.**

### *20.1. Висновок експерта-бухгалтера, його структура та методика складання.*

Складання та надання висновку експертом бухгалтером є, як правило, завершальною стадією його роботи щодо проведення судово-бухгалтерської експертизи як у процесі попереднього слідства, так і в суді. Фактичні дані, які в результаті проведеного дослідження виявлені експертом, надають його висновку доказового значення у справі. Це означає, що суд та слідство використовують висновки експерта для обґрунтування рішення, що виноситься ними у справі.

З огляду на сказане висновок експерта бухгалтера (як і будь-якого експерта) має задовольняти низку вимог, найголовнішими з яких є: відповідність процесуальним вимогам, об'єктивність, повнота, наукова обґрунтованість, логічність та послідовність викладення, стислість та чіткість.

Висновок судово-бухгалтерської експертизи складається на підставі досліджень усіх наданих експерту бухгалтеру матеріалів у межах його компетенції. Цей висновок має повно і об'єктивно відбивати результати проведеного дослідження і підтверджуватися даними первинних документів, облікових реєстрів і звітності господарського органу. Оскільки висновок бухгалтера експерта є доказом, то він має бути чітким, конкретним і зрозумілим як для слідчого, так і для всіх учасників судового розгляду.

Висновок експерта бухгалтера складається з трьох частин:

- вступної;
- досліджувальної;
- висновків дослідження, а також додатків.

*У вступній частині висновку експертизи зазначається:*

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

Питання включаються у формулювання постанови (ухвали) про призначення експертизи. Якщо поставлено кілька питань, експерт має право згрупувати їх і викласти в послідовності, яка забезпечує найдоцільніший порядок дослідження. Якщо редакція питання в постанові (ухвалі) не відповідає Науково-методичним рекомендаціям з питань підготовки і призначення судових експертиз у науково-дослідних судово-експертних установах Міністерства юстиції України, але зміст завдання експертові зрозумілий, то

після з'ясування питання в редакції постанови (ухвали) про призначення експертизи він може дати відповідні роз'яснення і викласти питання в редакції, що відповідає згаданим Рекомендаціям.

Питання, які поставлені експертом із власної ініціативи, вказуються після позицій, зазначених у постанові (ухвалі) про призначення експертизи:

- найменування матеріалів, що надійшли на експертизу;
- клопотання експерта про подання додаткових матеріалів, наслідки їх розгляду;
- короткі обставини справи, зокрема найменування організації, якій спричинено збитки або донараховано податки (з даних, повідомлених експерту в постанові слідчого або ухвалі суду), якщо вони мають суттєве значення для надання висновку;
- відомості про осіб, які були присутні під час проведення досліджень (прізвище, ініціали, процесуальне положення);
- попередження експерта про кримінальну відповідальність за надання завідомо неправдивого висновку;
- довідково-нормативні документи та методична література, які використовувались експертом для вирішення поставлених питань (з зазначенням бібліографічних даних).

Питання у вступній частині висновку наводяться в тому самому формулюванні, в якому вони поставлені слідчим або судом. Зміни їх не допускаються.

У досліджувальній частині висновку відтворюється увесь процес експертного дослідження в тій послідовності, в якій згруповані питання. При цьому формулювання питань не повторюється, а дається посилання на їхній порядковий номер.

Кожному питанню, яке вирішує експерт, має відповідати певний розділ досліджувальної частини. Якщо кілька питань тісно взаємозв'язані, хід їх вирішення можна описувати в одному розділі.

Викладення процесу дослідження є дуже важливою частиною висновку експерта, оскільки з проведених досліджень мають впливати висновки, а висновки повинні бути мотивовані дослідженням. Експерту-бухгалтеру слід вдумливо поставитися до викладення у своєму висновку матеріалів цього розділу ще й тому, що саме ця частина є підставою для оцінки висновку слідчим та судом. Як уже зазначалося, даний опис має бути найбільш ясным і зрозумілим.

Викладення досліджувальної частини слід починати із зазначення даних, виявлених ревізією (якщо така мала місце), а потім вихідних даних бухгалтерського обліку, використаних експертом. Далі вказується, в якому напрямку проводилося дослідження, які були застосовані прийоми дослідження, які документи порівнювалися, якими документами, зокрема нормативними актами, дослідження підтверджується.

Тут також розгорнуто мотивуються думки, що їх потім викладають стисло у висновках.

Якщо проводилися слідчі дії за участю експерта, він указує і на це, оскільки результати такої участі відбилися на обґрунтованості висновків.

У разі посилань на документи та інші матеріали справи (показання звинувачених, свідків, висновки експертів інших спеціальностей і т. п.) у висновку зазначають відповідні тома та аркуші справи. Досліджуючи матеріали справи й обґрунтовуючи свої висновки, експерт бухгалтер складає окремі таблиці та відомості з розрахунками, які в разі їх громіздкості доцільно розміщувати не в самому тексті розділу «Дослідження», а в додатку до висновку.

У тексті ж розділу «Дослідження» дається посилання на номер додатка та міститься формулювання судження, яке ці таблиці та відомості підтверджують. Такого роду додатки є частиною самого висновку.

Отже, у досліджувальній частині висновку експертизи описується процес дослідження та його результати, а також дається обґрунтування висновку експерта.

Ця частина має містити:

- відомості про стан об'єктів дослідження, застосовані методи дослідження, умови проведення;
- посилання на додатки та необхідні роз'яснення до них;
- експертну оцінку результатів дослідження.

*Завершальну частину висновку* становлять саме висновки. Тут викладаються в узагальненому вигляді ті результати, які впливають із проведеного дослідження з кожного питання окремо, та надаються відповіді на поставлені перед експертом запитання в тій послідовності, в якій вони розташовані у вступній частині.

На кожне з поставлених запитань має бути дано відповідь за суттю або вказано, з яких причин неможливо це зробити. Якщо висновок експерта не підтверджує висновки ревізора або дані бухгалтерського обліку, експерту слід пояснити причини розбіжностей з посиланням на конкретні документи.

Висновки експерта мають носити категоричний характер. Проте це не виключає надання експертом-бухгалтером альтернативних висновків. Альтернативні висновки експерта-бухгалтера не слід змішувати з імовірними, які доказового значення не мають.

Здійснюючи своє право на ініціативу експерт-бухгалтер залежно від конкретних умов може вчинити так:

- або тільки вказати на встановлені ним обставини (якщо матеріали справи не дозволяють висвітлити їх докладно);
- або досліджувати питання до кінця, формулюючи кінцевий висновок щодо цих обставин.

У додатках до висновку експерт-бухгалтер може навести різні таблиці, схеми, графіки, розрахунки та інший громіздкий цифровий матеріал, складений у процесі дослідження. Кожен додаток до висновку є його невід'ємною складовою. Усі додатки мають бути пронумеровані, підписані

експертом і скріплені печаткою установи, а у висновку мають бути посилення на них із вказівкою номера додатка і його назви.

Висновок експертизи підписують експерти, які проводили дослідження, після чого він засвідчується печаткою експертної установи. Якщо до висновку експертизи додаються таблиці, вони також підписуються експертами та засвідчуються печаткою експертної установи. Висновок експертизи та додатки до нього складаються у двох примірниках, один з яких направляється особі або органу, які призначили експертизу, а другий залишається в експертній установі.

Предмети та документи, що були об'єктами експертного дослідження, підлягають поверненню особі або органу, які призначили експертизу, разом з висновком експертизи або повідомленням про неможливість провести експертизу, засвідченим підписом експерта, що проводив дослідження, та печаткою експертної установи.

У разі проведення повторної експертизи у вступній частині висновку експертизи викладаються відомості про первинні (попередні) експертизи: прізвища, ініціали експертів, назва експертної установи чи місце роботи експертів, номер і дата висновку експертизи, висновки досліджень попередніх експертиз із питань, які були поставлені перед експертом на повторне вирішення, а також мотиви призначення повторної експертизи, що зазначені в постанові (ухвалі) про її призначення. У досліджувальній частині висновку повторної експертизи вказуються причини розбіжностей з результатами попередніх експертиз, якщо такі розбіжності мали місце.

На повторні експертизи складаються контрольні картки, які надсилаються установі (службі), в якій виконувались попередні експертизи, та до Міністерства юстиції України. Один примірник картки залишається в експертній установі. Якщо висновки повторних і попередніх експертиз не збігаються, то до установи (служби), в якій виконувалась попередня експертиза, надсилається також екземпляр висновку повторної експертизи з усіма додатками.

Таким чином, незалежність судового експерта та правильність його висновку забезпечують:

- процесуальний порядок призначення судового експерта;
- заборона під загрозою передбаченої законом відповідальності втручатися будь-кому в проведення судової експертизи;
- існування установ судових експертиз, незалежних від органів дізнання та попереднього слідства;
- створення необхідних умов для діяльності судового експерта, його матеріальне і соціальне забезпечення;
- кримінальна відповідальність судового експерта за надання свідомо неправдивого висновку та відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків;
- можливість призначення повторної судової експертизи;

- присутність учасників процесу в передбачених законом випадках під час проведення судової експертизи.

#### *20.2. Особливості складання висновку експертизи, що виконується під час судового розгляду та повідомлення про неможливість дати висновок.*

Висновок експертизи, що виконується під час судового розгляду, складається з урахуванням таких особливостей:

- у вступній частині висновку не записують про попередження експерта про відповідальність за надання свідомо помилкового висновку, тому що це роблять у протоколі судового засідання;
- якщо з питань, що їх дозволять ставити під час судового розгляду, проводилася судова експертиза на попередніх стадіях процесу, і експерт-бухгалтер згоден з її висновками, він вправі посилатися на них.

Висновок експертизи й усі додатки до нього складають у двох примірниках, один з яких направляється особі чи органу, що призначили експертизу, а другий залишається в архіві експертної установи.

Копія висновку експертизи, проведеної під час судового розгляду, разом з копією ухвали суду про її призначення подається експертом до експертної установи.

Суд, прокурор, слідчий зважують докази на свій власний розсуд, який ґрунтується на різнобічному, повному й об'єктивному розгляді всіх обставин справи в їх сукупності, керуючись законом. Це правило повністю стосується і висновку експертів-бухгалтерів, бо докази не мають заздалегідь установлені сили, і висновки експертів не мають ніяких переваг проти інших доказів (документів, свідчень тощо).

Проте на практиці доказове значення висновків експерта іноді значно завищується, оскільки вважається, що якщо вони базуються на використанні спеціальних наукових знань, то не може бути сумнівів у їх правдивості. Водночас як з об'єктивних, так і із суб'єктивних причин висновок експерта може бути помилковим та повністю, або частково необґрунтованим. У зв'язку з цим висновок експерта обов'язково має бути оцінений слідчим, адвокатом та суддею.

Експерт не має можливості надати висновок:

- якщо поставлені перед експертом питання виходять за межі його спеціальних знань;
- якщо надані експерту матеріали є недостатніми для надання висновку.

За наявності цих обставин експерт у письмовій формі повідомляє орган, що призначив експертизу, про неможливість надати висновок. У разі неповноти матеріалів експерт, перш за все, зобов'язаний порушити клопотання про їх витребування та залучення до справи. Необхідність у складанні повідомлення про неможливість надати висновок виникає в цьому разі тільки тоді, коли слідчий або суд вичерпали всі шанси надати експерту необхідні матеріали, або коли надані експерту матеріали недоброякісні,

бухгалтерський облік перебуває в незадовільному стані, через що керуватися ним не можна.

Повідомлення про неможливість дати висновок має бути мотивованим: у ньому вказується, чому експерт вважає, що питання не входять до його компетенції, або чому на підставі матеріалів, поданих для дослідження, не можна відповісти на поставлені питання. В останньому разі бажано конкретно вказати, відсутність саме яких матеріалів перешкоджає наданню висновку.

У випадках, коли експерт бухгалтер на одні запитання дає відповіді, а на інші відповіді не в змозі, складається один документ – висновок експерта. Проте та частина цього висновку, де експерт мотивує свою відмову від відповідей на поставлені питання, має характер повідомлення про неможливість дати висновок.

Повідомлення про неможливість проведення експертизи складається у двох примірниках, підписується експертом та засвідчується печаткою експертної установи. Один примірник керівник експертної установи надсилає особі або органу, які призначили експертизу, а другий залишається в експертній установі.

Якщо таке повідомлення дається під час судового розгляду, то його складає і підписує експерт у двох примірниках, один з яких подається до суду, а другий – керівникові експертної установи.

### *20.3. Оцінка висновку експерта-бухгалтера слідчим.*

Оцінка висновку, стосовно відповідності процесуальним вимогам, позитивна, якщо дотримано процесуальні норми під час проведення експертизи.

Порушення таких процесуальних норм часто призводить до повторних експертиз або навіть до скасування відповідних рішень слідчих органів і судів вищими правоохоронними органами.

Найважливішими процесуальними нормами для оцінки слідчим і судом висновку експерта є належність, допустимість і доброякісність доказів.

*Процес оцінки експертного висновку становлять кілька стадій:*

1. Перевірка дотримання вимог законодавства у разі призначення експертизи, яка має з'ясувати такі запитання:

- чи є експерт компетентним у вирішенні поставлених перед ним завдань і чи не виходив він за межі своєї компетенції?
- чи не проведена експертиза особою, яка підлягає відводу на підставах, указаних у процесуальних кодексах України?
- чи забезпечені права учасників процесу під час призначення і проведення ними експертизи?
- чи не порушувався процесуальний порядок під час отримання документів для експертного дослідження;
- чи дотримано процесуальні форми в оформленні висновку експерта.

2. Перевірка автентичності і достатності наявних даних для проведення експертного дослідження і надання висновку.

3. Перевірка і оцінка повноти висновку має встановити:

- повноту виконання експертного завдання, тобто повноту відповіді експерта на всі поставлені запитання, і обґрунтованість відмови дати відповіді на деякі з них;
- повноту дослідження всіх наданих на експертизу матеріалів;
- повноту опису перебігу і результатів дослідження.

4. Визначення коректності посилань на нормативно-правові акти й інструктивні матеріали.

5. Установлення логічної обґрунтованості результатів експертного дослідження, за допомогою аналізу проміжних результатів.

6. Оцінка зв'язку висновків експерта з іншими джерелами доказів.

7. Виявлення можливих помилок, неточностей і суперечностей, котрі можуть мати місце у висновку.

8. Оцінка наукової обґрунтованості експертної методики і правомірності її застосування у даній конкретній справі.

Ознайомившись з висновком бухгалтера-експерта, слідчий може допитати експерта для отримання роз'яснення або доповнення до висновку, про що складається протокол. Такий допит може мати місце й у зв'язку з неповним описом процесу дослідження, нечітким викладом у документі окремих думок, наявністю у висновку не роз'яснених спеціальних бухгалтерських термінів і формулювань. Експерт може бути також допитаний з метою уточнення його компетенції і кваліфікації, даних про його взаємини з особами, зацікавленими в наслідках експертизи, тощо.

Матеріали експертизи мають бути пред'явлені звинувачуваному. Про це слідчий складає протокол, в якому викладає пояснення, зауваження і заперечення звинувачуваного і його клопотання. Ці зауваження і заперечення можуть стосуватись як компетентності та об'єктивності експерта-бухгалтера, так і сутності висновку, зокрема, обраної методики, повноти дослідження, правильності вихідних даних. Слідчий зобов'язаний перевірити зауваження і клопотання звинувачуваного і, керуючись інтересами всебічного і повного розслідування, прийняти щодо них рішення та оформити його відповідною постановою.

Висновок експерта-бухгалтера в кримінальному і цивільному процесах може оцінюватися всіма учасниками судового розгляду.

Висновок експерта не є обов'язковим для осіб, які провадять дізнання, слідчого, прокурора або суду, але незгода з ним має бути мотивована у відповідних постановках, ухвалах або у вирокі. Під час розгляду справи в касаційному і наглядовому порядку вищий суд також має можливість оцінити висновок експерта-бухгалтера в повному обсязі.

Слідчий, перевіряючи додержання у висновку експерта процесуальних норм, установлює правильність посилання на нормативні акти у аргументації доказів. Оцінюючи докази, подані у висновку експерта-бухгалтера, перевіряють, чи дотримувались процесуальні норми щодо звинувачуваного (задоволення клопотання про недовіру експерту, постановки додаткових

питань для дослідження експертизи, проведення експертизи без участі звинувачуваного).

Однією з процесуальних вимог у оцінці якості висновку експерта-бухгалтера є використання в експертних дослідженнях доброякісних матеріалів (первинних документів, облікових реєстрів, звітності). Експерт не несе відповідальності за фальсифікацію документів бухгалтерського обліку, але його обов'язком є перевірка доброякісності поданих матеріалів у межах своєї професійної компетенції.

Таким чином, оцінку висновку експерта здійснює слідчий (суд). За оцінки висновку слідчим (судом) проводиться зіставлення дослідної частини висновку з підсумками та перевіряється, наскільки висновки відповідають проведеному дослідженню. Слідчий (суд) у оцінці висновку експерта-бухгалтера встановлює відповідність результатів експертизи процесуальним нормам та науковому обґрунтуванню їх як доказів з розслідуваної справи.