

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет аграрної економіки і менеджменту**  
**Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ**

**ПАЛАШ Андрій Володимирович**

**Економіко-бухгалтерська експертиза сільськогосподарської діяльності: особливості організації, нормативно-правове забезпечення, документальне оформлення / Economics and accounting expertise of agricultural activity: peculiarities of organization, and documenting**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування  
магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу

Магістерська робота

Виконав студент групи ОПЗм-21  
А. В. Палаш

---

Науковий керівник  
д.е.н., проф. Бруханський Р. Ф.

---

Магістерську роботу допущено до захисту:

“ \_\_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 2018 р.

Завідувач кафедри  
д.е.н., проф. Бруханський Р. Ф.

---

**ТЕРНОПІЛЬ – 2018**

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1</b>	
<b>НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАВОВІ ОСНОВИ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ</b> .....	<b>7</b>
1.1. Концептуальна сутність й економіко-правові параметри судово-бухгалтерської експертизи .....	7
1.2. Еволюція та особливості розвитку судово-бухгалтерської експертизи в Україні .....	14
1.3. Нормативно-правова регламентація судово-експертної діяльності в Україні .....	21
Висновки до розділу 1 .....	28
<b>РОЗДІЛ 2</b>	
<b>ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ (СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ) ЕКСПЕРТИЗИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ</b> .....	<b>29</b>
2.1. Економічно-правові підстави і послідовність призначення судової експертизи .....	29
2.2. Ідентифікація об'єктів експертного дослідження сільськогосподарської діяльності .....	34
2.3. Визначальні параметри планування економічної (судово-бухгалтерської) експертизи .....	39
2.4. Методологічні домінанти експертного дослідження та їх характеристика .....	44
Висновки до розділу 2 .....	61
<b>РОЗДІЛ 3</b>	
<b>ПЕРСПЕКТИВИ ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ СУДОВО-ЕКСПЕРТНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ</b> .....	<b>62</b>
3.1. Оптимізація методології виявлення та документування економічних злочинів .....	62
3.2. Методологія формування висновку експертного дослідження, процесуальної оцінки та реалізації в судовому процесі .....	75
3.3. Застосування автоматизованої системи обробки інформації в експертному дослідженні .....	89
Висновки до розділу 3 .....	94
<b>ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ</b> .....	<b>95</b>
<b>ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	<b>101</b>
<b>ДОДАТКИ</b> .....	<b>111</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** В умовах посилення загроз продовольчої безпеки, нестабільності сучасної економіки та посилення глобальної конкуренції все більшого поширення набувають непрозорі схеми ведення сільськогосподарського бізнесу, які супроводжуються численними порушеннями чинного законодавства України. Однак, правова держава передбачає дотримання кожним її членом чинного законодавства та неухильного його застосування у господарській діяльності.

В умовах вітчизняної економіки поняття „економічна злочинність” стало одним із центральних кримінологічних понять. Як свідчать статистичні дані та матеріали перевірок за роки незалежності в Україні спостерігається значне зростання кількості злочинів у підприємницькій сфері, відбувається швидкий процес криміналізації фінансової системи, сільськогосподарської та зовнішньоекономічної діяльності. Отже, боротьбу зі злочинами в економічній сфері необхідно посилити, а її результативність буде залежати від наявності й обґрунтованості методик здійснення економічного контролю.

Принциповим ретроспективним аспектом є те, що виникнення судово-бухгалтерської експертизи не можна пов'язувати лише з реаліями сьогодення, оскільки перші спроби таких досліджень відомі ще з промов Арістотеля.

Дослідженням методології судово-експертної діяльності в Україні, її проблем і перспектив займалися провідні вітчизняні економісти, зокрема: Білуха Т.М., Бруханський Р.Ф., Камлик М.І., Мумінова-Савіна Г.Г., Рудницький В.С., Усач Б.Ф., Хомин П.Я., Швець В.Є. та інші.

Застосування судово-бухгалтерських експертиз зумовлено прагматичними обставинами – різноманітність злочинів вимагає кваліфікованого дослідження всіх аспектів, що їх спричинили. Порушення договірних умов бізнес-партнерами зумовлює різноманітні претензії, які в ряді випадків розглядаються в суді. Нерідко допускаються зловживання окремими працівниками підприємств, пов'язані із процесом калькулювання собівартості продукції,

що стають предметом розслідувань і судових розглядів. Вказані ситуації можуть бути об'єктивно і на належній правовій основі вирішені лише за умови, що в господарствах забезпечено належну організацію бухгалтерського обліку і контролю процесу виробництва відповідно до вимог нормативно-правових актів, які її регулюють, а всі докази ґрунтуються на якісно підготовлених документах. Об'єктивну оцінку доказів зловживань, пов'язаних з процесом виробництва продукції, виконання робіт чи надання послуг, зафіксованих у фінансово-господарській документації підприємства, забезпечує експертне дослідження, зокрема проведення судово-бухгалтерської експертизи.

Відповідно детальний моніторинг і дослідження судово-бухгалтерської експертизи сільськогосподарської діяльності, її специфічних процедур та методичних прийомів, критичний аналіз чинної практики експертної діяльності в Україні з метою завчасного попередження та уникнення фінансово-господарських зловживань і порушень обґрунтовує актуальність обраної теми дослідження.

**Мета і завдання дослідження.** Мета дослідження полягає в уточненні теоретичних положень і розробці практично значимих пропозицій щодо удосконалення процедур економіко-бухгалтерської експертизи сільськогосподарської діяльності та її ширшого застосування в Україні.

Для досягнення вказаної мети дослідження вирішено наступні завдання:

- 1) уточнено науково-теоретичну сутність та економіко-правові параметри судової експертизи;
- 2) диференційовано еволюційні етапи та особливості розвитку судово-бухгалтерської експертизи в Україні;
- 3) узагальнено проблеми нормативно-правової регламентації судово-експертної діяльності в Україні;
- 4) уточнено специфічні об'єкти економіко-бухгалтерської експертизи сільськогосподарської діяльності;
- 5) обґрунтовано економічно-правові підстави і послідовність призначення судової експертизи;

- б) обґрунтовано суть гіпотези як припущення про можливе господарське порушення у діяльності суб'єкта господарювання;
- 7) досліджено методологічні параметри експертного дослідження сільськогосподарської діяльності;
- 8) проаналізовано перспективи та шляхи удосконалення судово-експертної діяльності.

**Об'єктом дослідження** обрано стан, проблеми та перспективи розвитку економіко-бухгалтерської експертизи в Україні в цілому та сільському господарстві зокрема.

**Предметом дослідження** визначено теоретичні, організаційні, методичні та правові параметри економічної (судово-бухгалтерської) експертизи сільськогосподарської діяльності.

**Методи дослідження.** У процесі дослідження використано наступні методи наукового дослідження: монографічний – для детального вивчення об'єкта дослідження; порівняння – для виявлення спільних рис і відмінностей досліджуваних процесів і явищ; аналізу та синтезу – для деталізації об'єкта дослідження шляхом його розчленування на складові частини; групування – для виявлення концептуальних ознак об'єкта дослідження; середніх і відносних величин – для визначення рівня ефективності досліджуваних процесів; розрахунковий – для підрахунку економічного ефекту на перспективу.

**Наукова новизна** отриманих результатів:

- 1) обґрунтовано параметри сучасного стану, виділено актуальні проблеми й перспективи розвитку судово-бухгалтерської експертизи в Україні;
- 2) уточнено проблеми нормативно-правової регламентації судово-експертної діяльності в Україні;
- 3) класифіковано специфічні об'єкти економіко-бухгалтерської експертизи сільськогосподарської діяльності.

**Практичне значення отриманих результатів** визначається тим, що запропонований підхід до застосування експертних процедур дозволяє в процесі фінансово-господарської діяльності підприємства попереджувати виник-

нення правопорушень в процесі сільськогосподарської діяльності і своєчасно виявляти економічні злочини шляхом експертного дослідження облікової документації та застосування гіпотез. Розроблені за результатами дослідження пропозиції отримали схвальні відгуки профільних спеціалістів Департаменту агропромислового розвитку Тернопільської обласної державної адміністрації.

**Апробація результатів дослідження** здійснена на Студентській науковій конференції в рамках Днів науки Тернопільського національного економічного університету (2018).

**Обсяг і структура магістерської роботи.** Магістерська робота складається з вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаної літератури та додатків. Основний зміст роботи викладено на 98 сторінках. Магістерська робота містить 14 рисунків, 9 таблиць, список джерел використаної літератури складається із 96 позицій.

## РОЗДІЛ 1

### НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАВОВІ ОСНОВИ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

#### 1.1. Концептуальна сутність й економіко-правові параметри судово-бухгалтерської експертизи

Судово-експертна діяльність є невід'ємною частиною соціально-економічного розвитку суспільства, оскільки причини її проведення зумовлені прагматичними обставинами – різноманітність злочинів вимагає кваліфікованого дослідження всіх аспектів, що їх зумовили.

Проведення судової експертизи зумовлене складністю виявлення доказів економічних злочинів, оскільки способи їх здійснення досить різноманітні: не оприбутковуються цінності, перш за все грошові; документи оформляються не тим днем; штучно завищуються залишки грошових і матеріальних рахунків; завищуються підсумки платіжних відомостей; завищується обсяг заробітної плати „друзям” бухгалтера; виписуються гроші на підставних осіб (так звані „мертві душі”); завищуються ціни за змовою з постачальниками; фіктивне кредитування рахунка каси або відображення фіктивної кредиторської заборгованості; оплата завищених комісійних і поділ їх з отримувачами; підробка документів, як правило, чеків; оплата декілька разів одного й того ж документа (або його різних примірників). Оскільки такі факти фіксуються досить часто, то побудова правової держави, дотримання законності і зміцнення системи правопорядку в країні зумовлює доцільність і об'єктивну необхідність застосування правоохоронними органами при розгляді кримінальних і цивільних справ судових експертиз [5, с. 8].

В 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 експертиз здійснюється на стадії попереднього розслідування або безпосередньо судового розгляду справ.

На стадії попереднього розслідування експертизу призначає слідчий, на стадії розгляду справи – суд. Суддя має право призначати експертизу також для забезпечення доказів на етапі підготовки справи до слухання.

Законом України “Про судову експертизу” 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 дізнання, попереднього слідства чи суду [34].

Таким чином, проведення експертизи – це 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, яка виникла в процесі правовідносин.

Експертизи класифікують за організаційними і процесуальними ознаками (рис. 1.1). Поряд із системою класифікації експертиз за організаційними і процесуальними ознаками існує принцип внутрішньо-структурного розмежування їх за певними видами (рис. 1.2).

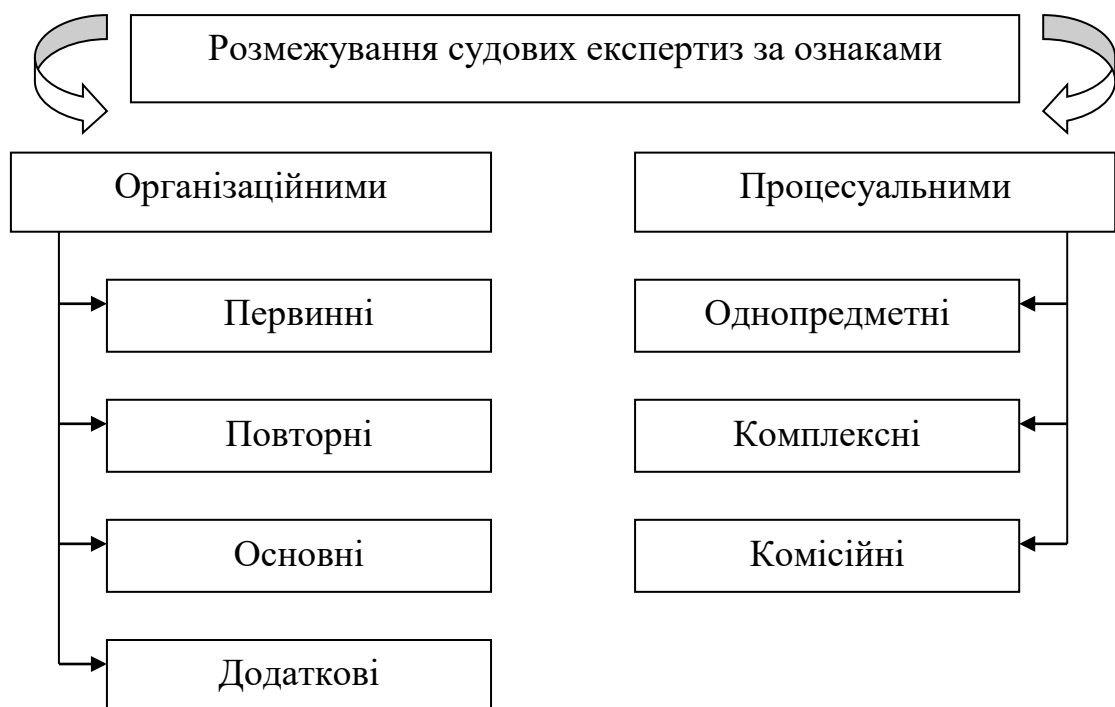


Рис. 1.1. Класифікація судових експертиз за ознаками



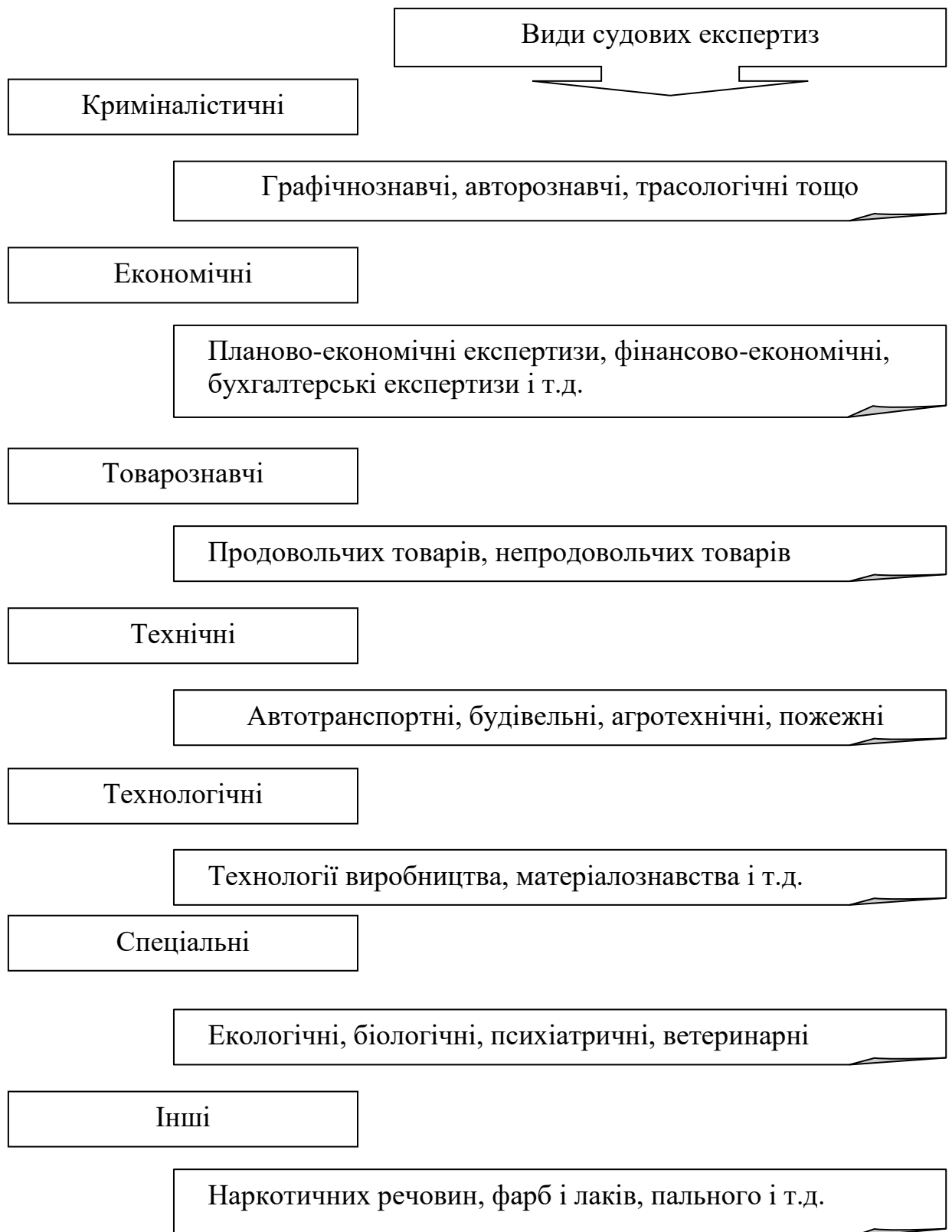


Рис. 1.2. Класифікація судових експертиз за видами [77, с. 8]

За принципом внутрішньо-структурного розмежування, згідно досліджень провідних вітчизняних науковців, експертизи поділяють на сім основ-

них видів: 1) криміналістичні; 2) економічні; 3) товарознавчі; 4) технологічні; 5) технічні; 6) спеціальні; 7) інші [77, с. 8].

За процесуальними ознаками експертизи поділяють на:

- 1) однопредметні – досліджують питання одного виду (предмета) експертизи (бухгалтерська, медична), тому в них беруть участь експерти лише однієї спеціальності (бухгалтери, лікарі);
- 2) багатопредметні або комплексні – досліджують питання, які є предметом різних експертиз (криміналістичної, бухгалтерської), відповідно участь в них беруть фахівці різних галузей;
- 3) комісійні – якщо комплексну (багатопредметну) експертизу підписують усі фахівці, які проводили її, в одному документі – спеціалізованому висновку [44, с. 8].

За організаційними ознаками експертизи поділяють на:

- 1) первинні – призначають з конкретної справи вперше;
- 2) повторні – проводять з тієї самої справи вдруге;
- 3) основні – вирішують базові питання з досліджуваної справи;
- 4) додаткові – проводять залежно від ситуації, яка виникла в процесі розслідування і зумовила необхідність вирішення експертизою додаткових питань або внаслідок неповного дослідження основною експертизою поставлених завдань [77, с. 7].

Судово-бухгалтерська експертиза є одним з найпоширеніших видів судових експертиз. Її переважно застосовують при розслідуванні кримінальних і цивільних справ, в ході розгляду яких виникають специфічні питання з бухгалтерського обліку та аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, які потребують поглибленого вивчення. Основними завданнями судово-бухгалтерської експертизи є встановлення:

- 1) документальної обґрунтованості нестачі або лишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, періоду і місця їх утворення, а також розміру завданої матеріальної шкоди і відповідальності конкретних посадових осіб;

- 2) правильності документального оформлення операцій з надходження, зберігання, реалізації товарно-матеріальних цінностей і руху грошових коштів;
- 3) відповідності відображення у бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій вимогам чинних нормативних актів з бухгалтерського обліку і звітності;
- 4) кола осіб, на яких покладено обов'язок забезпечити дотримання вимог нормативно-правових актів з обліку і контролю;
- 5) документальної обґрунтованості списання сировини, матеріалів, готової продукції, товарів;
- 6) правильності визначення оподатковуваного прибутку (доходу) підприємств різних форм власності та вирахування розмірів податків;
- 7) документальної обґрунтованості вимог позивача і заперечень відповідача в частині, яка стосується суми позову;
- 8) недоліків в організації бухгалтерського обліку та контролю, які сприяли або могли сприяти завданню матеріальної шкоди чи перешкоджали їй своєчасному виявленню [5, с. 12].

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, як і будь-яка інша, не існує поза межами кримінальних і цивільних справ, які виникають у процесі розслідування чи судового розгляду. Однак, незалежно від того, за якими справами призначається судово-бухгалтерська експертиза, предметом її є виробничо-господарська діяльність, відображена в документах бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що стали об'єктом розслідування чи судового розгляду й у відношенні яких поставлені слідчими або судом питання потребують застосування спеціальних знань з бухгалтерського обліку та аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств.

Науковцями сформовано орієнтовний перелік вирішуваних судово-бухгалтерською експертизою питань:

1) чи підтверджується документально вказана в акті інвентаризації (зазначаються реквізити акта) нестача (лишки) товарно-матеріальних цінностей (товарів, тари) на суму (зазначається сума) на даному підприємстві (установі, організації) за період (вказуються відповідні часові рамки);

2) в який період утворилась нестача, встановлена актом інвентаризації від (зазначається дата) в сумі (вказується сума), і хто відповідав за збереження цінностей у вказаний період;

3) в якій сумі обчислюється розмір матеріальної шкоди, завданої (вказується кому) у зв'язку з нестачею, встановленою інвентаризацією (акт інвентаризаційної комісії від (вказується дата));

4) чи підтверджуються документально висновки ревізії (зазначаються реквізити акта ревізії) в частині, що стосується завищення обсягу і вартості виконаних робіт;

5) чи підтверджується документально зазначене в акті податкової інспекції (вказуються реквізити акта) заниження прибутку підприємством (назва) за період (вказується конкретний період); якщо підтверджується, то чи правильно вирахована сума додаткових податків, які фірма має внести до бюджету;

6) чи підтверджується документально вказаний у позовній заяві "А" розмір завданої йому шкоди у зв'язку з невиконанням відповідачем "Б" умов договору (зазначається якого);

7) які порушення вимог нормативних актів, що регламентують ведення бухгалтерського обліку і контролю, сприяли завданню матеріальної шкоди (виникненню нестачі, необґрунтованому нарахуванню і виплаті заробітної плати, премій), і хто зобов'язаний був забезпечити додержання цих вимог;

8) чи обґрунтовано нарахована та сплачена заробітна плата (зазначається кому і за який період) за певну роботу; якщо обґрунтовано, то в якій сумі;

9) чи не завищена в документах фактична наявність (зазначається найменування товару) на суму (вказується сума) за інвентаризаційним описом (за-

значається дата) над їх максимально можливим залишком (вказується підприємство) за станом на (зазначається дата) [5, с. 12-14].

Судово-бухгалтерська експертиза характеризується процесуально-правовим і фінансово-господарським змістом.

Процесуально-правовий зміст судово-бухгалтерської експертизи – це певна система правил, регламентованих чинним кримінально-процесуальним, цивільно-процесуальним законодавством та Законом України “Про судову експертизу”, які в сукупності регулюють порядок її призначення і проведення, права та обов’язки експерта-бухгалтера й інших учасників експертного дослідження. Ці правила є загальноприйнятими для всіх видів експертиз, відповідно з процесуально-правових аспектів судово-бухгалтерська експертиза не володіє абсолютно ніякими відмінностями щодо інших видів експертиз.

Фінансово-господарський зміст судово-бухгалтерської експертизи полягає в практичній реалізації спеціальних знань з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності стосовно специфіки предмета та методів дослідження. Ці особливості судово-бухгалтерської експертизи виділяють її у самостійний вид судової експертизи.

Зважаючи на те, що у сучасному законодавстві України не вживається термін «судово-бухгалтерська експертиза», визначення цього поняття, на жаль, не сформульовано, керуючись законодавчим тлумаченням змісту судової експертизи в цілому (стаття 1 Закону України «Про судову експертизу») та її критеріїв, закріплених в інших нормативних документах, пропонуємо наступне визначення: судово-бухгалтерська експертиза – це дослідження фінансово-господарської діяльності підприємства фахівцем, що володіє спеціальними знаннями з бухгалтерського обліку – експертом-бухгалтером, з метою подання висновку щодо переліку питань, поставлених органами дізнання чи суду. При цьому слід врахувати, що судово-бухгалтерська експертиза, як і будь-яка інша, не існує поза межами кримінальних і цивільних справ, які виникають у процесі розслідування чи судового розгляду. Однак,

незалежно від того, за якими справами призначається судово-бухгалтерська експертиза, її предметом є виключно фінансово-господарська діяльність, відображена в документах бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що стали об'єктом розслідування чи судового розгляду й у відношенні яких поставлені слідчими або судом питання потребують застосування спеціальних знань з бухгалтерського обліку.

## **1.2. Еволюція та особливості розвитку судово-бухгалтерської експертизи в Україні**

Еволюція судово-бухгалтерської експертизи зумовлена ускладненням взаємовідносин людей у процесі фінансово-господарської діяльності, зокрема щодо пошуку і доведення істини.

Бухгалтерський облік використовувався при вирішенні майнових спорів з часу, коли людство навчилося рахувати і писати. На ранніх етапах розвитку фахівців, що володіли спеціальними знаннями, називали по-різному, зокрема, у Древньому Єгипті, Вавилоні та Єрусалимі людину, що підтверджувала достовірність звіту пожертв, складеного жерцем, називали контролер (експерт). Саме підтвердження достовірності звіту стало першим проявом ознак експертизи. У Персії (522-486 рр. до н.е.) оплата виконаних робіт проводилася грошима і натурою. Працівник отримував вимогу-наряд у конторі і пред'являв його скарбнику, який записував документ у платіжну відомість і робив позначку про видачу грошей і продуктів. Облік цих операцій вели писарі, а достовірність записів перевіряли контролери. У Стародавній Греції облік носив уже правовий характер: встановлюється матеріальна відповідальність конкретних осіб за отримані цінності; підзвітні особи призначалися тільки із заможних людей, здатних внести велику заставу; недостача відшкодовувалася за рахунок застави або майна підзвітної особи; якщо недостача кваліфікувалася як розтрата, то вона утримувалася в десятикратному розмірі. З розвитком економічних відносин облік удосконалюється, зростає

його значення в доказах майнової відповідальності. Так, в середньовіччі виникла професія мандрівних писарів, які за плату складали звіти феодалам, виступали їх представниками в різного роду судових інстанціях при розгляді майнових спорів. Удосконалюється форма обліку – виникає подвійна бухгалтерія, яку описує у книзі «Трактат про рахунки і записи» францисканський ченець - вчений - математик Лука Пачолі. У книзі облік представлено як систему показників господарської діяльності людей. Дані обліку використовувалися для контролю за збереженням власності торгівця в судах, а елементи експертизи – для перевірки достовірності даних обліку [4, с. 28].

Далі, в умовах капіталістичного суспільства, яке характеризувалось динамічним розвитком товарно-грошових відносин, значно підвищилася роль бухгалтерського обліку в умовах конкурентної боротьби підприємницьких структур і облікова інформація використовувалася переважно для збереження приватної власності. Судова практика при капіталізмі починає ефективно використовувати висновки бухгалтерів-експертів при розгляді справ, пов'язаних з фінансовими відносинами, відшкодуванням збитків, виплатою штрафів тощо. Згодом, у 1667 році у Франції створено спеціальний інститут експертів. На ранніх стадіях розвитку експертиза полягала у доповіді людей, що володіли спеціальними знаннями з певного питання. З плином часу експерти запрошувались для наукового підтвердження та роз'яснення вже встановлених судом обставин. На початку ХХ століття стрімкого розвитку набуває бухгалтерський облік, тому в Європі в цей час створювались товариства рахівників, вони, як професійні організації, забезпечували експертами-бухгалтерами правосуддя своїх європейських країн.

На думку Шелехова А.О., час стародавніх держав є знаковим для формування не тільки теорії обліку товарно-матеріальних цінностей, а й знань про використання цієї теорії в юридичній практиці (судової бухгалтерії), оскільки тоді вперше в історії людства, на законодавчому рівні, було закріплено відповідальність за майнові злочини, розкрадання й корисливі посадові злочини, вперше використано в судовому засіданні облікові реєстри (бухгалтерські

документи). Хоча використання документів у суді було швидше за все винятком, ніж правилом, це все рівно свідчить про зародження тенденцій щодо використання бухгалтерських знань в юридичній практиці [92, с. 246].

Історія розвитку судово-бухгалтерської експертизи в Україні почалася з 1645 року, а вперше висновок експерта було використано в суді як доказ у 1716 році. Знаковим документом того часу стало «Краткое изображение процессов и судебных тяжб», у якому вперше визначено доказову силу письмового документа, але за умови, що підсудний його не спростовував. У протилежному випадку для з'ясування істини запрошувалися експерти, які визначали достовірність документа. Цей нормативний акт став першим доказом зародження судово-бухгалтерської експертизи в Україні.

На початку ХХ століття не було спеціалізованих установ чи організацій, які б проводили експертизи на вимогу слідчих чи органів суду, ці функції виконували облікові установи. Вони надавали рекомендації щодо організації та ведення бухгалтерського обліку, консультації з деяких питань, що виникали в процесі діяльності.

Еволюційно в Україні посилення значення судово-експертної діяльності відбулося в часи радянської влади. У цей час органи слідства і суди широко почали використовувати висновки експертів-бухгалтерів при вирішенні кримінальних і цивільних справ. З 1918 року Декретом «Про суди» судам надавалось право при розгляді цивільних справ, які вимагають спеціальних знань, за своїм рішенням запрошувати фахівців у свій склад з правом погоджувального голосу. У 20-х роках ХХ століття створюються професійні організації спеціалістів з обліку, одним із завдань яких було проведення судово-бухгалтерських експертиз. Одним з таких був відділ обліково-фінансових експертиз, реорганізований пізніше в Інститут відповідальних бухгалтерів.

У 1936 році при прокуратурі був створений сектор судово-бухгалтерської експертизи, який потім був реорганізований в Центральне бюро судово-бухгалтерської експертизи з філіями в областях. Воно проіснувало трохи більше одного року і в 1938 році ліквідовано .



З 1938 року по 1952 рік не було органу, який поєднував працівників, що проводять судово-бухгалтерські експертизи. Ліквідація єдиного органу судово-бухгалтерської експертизи негативно позначилася на якості експертиз і помітно ускладнила роботу органів дізнання, слідчого апарату, суду.

У 1952 році при Міністерстві фінансів було створене Бюро державної бухгалтерської експертизи. Порядок діяльності судово-бухгалтерських експертних установ визначало Положення про Бюро державної бухгалтерської експертизи. Перед ним були поставлені основні завдання: керувати і контролювати роботу філій, проводити судово-бухгалтерські експертизи, підбирати, виховувати експертні кадри та підвищувати їх кваліфікацію, узагальнювати матеріали бухгалтерських експертиз.

У 1957 році Радою Міністрів Української РСР республіканську філію Бюро державної бухгалтерської експертизи при Міністерстві фінансів було перетворено у Бюро державної бухгалтерської експертизи при Міністерстві фінансів УРСР з філіями при обласних відділеннях на правах управління.

У лютому 1957 року Радою Міністрів Української РСР ухвалено постанову № 111 «Про Бюро державних бухгалтерських експертиз при Міністерстві фінансів України». Відповідно до цієї постанови Міністерством фінансів України було видано Інструкцію від 20.06.1957 р. № 1 щодо застосування зазначеної постанови.

За переконанням Дондик Н.Я. та Дондик Г.П., судова бухгалтерія в цей час стає методологічною основою використання економічних методів, спеціальних бухгалтерських та економічних пізнань в галузі права. Вона збагачує юридичну і експертну практику, розробляє нові методи використання та, в свою чергу, розвивається за рахунок цієї практики [24, с. 16].

У 1962 році судово-бухгалтерська експертиза була об'єднана з іншими видами експертизи, що дозволило створити єдину велику мережу експертних установ. Об'єднання різних видів судових експертиз в одне відомство поліпшило структуру експертних організацій, внесло єдність в методику проведеної ними роботи, дало можливість оперативно в міру необхідності одночасно

з судово-бухгалтерською експертизою проводити товарознавчі, криміналістичні та інші види судової експертизи, що в свою чергу значно скоротило терміни розслідування і розгляду кримінальних справ.

У 1970 році розпочалося формування судово-бухгалтерської експертизи як окремого економіко-правового інституту в Україні.

Міністерством юстиції України за погодженням з Прокуратурою та Верховним Судом України у 1974 році було розроблено Інструкцію «Про порядок проведення судово-бухгалтерських експертиз в Бюро державної бухгалтерської експертизи Міністерства юстиції України» від 30.12.1974 р. Це був перший в Україні нормативно-правовий документ, яким визначались процесуальні, організаційні, правові засади призначення та проведення бухгалтерських експертиз.

Узагальнення еволюційних етапів розвитку судово-бухгалтерської експертизи в Україні здійснено в табл.1.1.

Під час підпорядкування бухгалтерської експертизи Міністерству юстиції України структура і функції Бюро та його філій зазнали певних змін: обласні філії Бюро були перетворені на міжобласні та їх експертні підрозділи, за якими закріплювались зони обслуговування відповідних територій.

У квітні 1990 року республіканське Бюро було ліквідовано, а кадровий склад експертів-бухгалтерів Бюро і міжобласних філій з відповідними функціями передано до Київського і Харківського науково-дослідних інститутів судових експертиз та Одеської лабораторії південного регіону України.

Після ухвалення 1994 року Закону України «Про судову експертизу» значно розширилася система науково-дослідних інститутів судових експертиз Міністерства юстиції України. Так, у 1995 році на базі лабораторій та відділень було створено Донецький, Львівський та Одеський науково-дослідні інститути судових експертиз, а на їхні відповідні підрозділи покладено функції з виконання судово-бухгалтерських експертиз. За ці роки лабораторії судово-бухгалтерської експертизи значно розширили коло розв'язуваних ними завдань, почали проводити складні та нові види економічних досліджень.

Таблиця 1.1

Еволюція нормативно-правової регламентації  
судово-бухгалтерської експертизи в Україні

Період еволюції	Нормативно-правова регламентація судово-бухгалтерської експертизи
1957 – 1970 роки	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Постанова Ради Міністрів Української РСР № 111 «Про Бюро державних бухгалтерських експертиз при Міністерстві фінансів України» від 02.02.1957 р.</li> </ol>
<p><i>Статус</i> – історичне зародження експертного напрямку у системі бухгалтерського обліку України.</p> <p><i>Параметри</i> – судово-бухгалтерська експертиза визнана окремим державним інститутом, система норм і правил якого встановлюється та підпорядкована Міністерству фінансів Української РСР.</p>	
1971 – 1994 роки	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Положення про організацію провадження судових експертиз в експертних установах Міністерства юстиції СРСР від 06.12.1972 р.</li> <li>2. Типова інструкція про провадження судово-бухгалтерських експертиз в експертних установах Міністерства юстиції СРСР</li> <li>3. Положення про Бюро державної бухгалтерської експертизи УРСР</li> <li>4. Інструкція про порядок провадження судово-бухгалтерських експертиз в Бюро державної бухгалтерської експертизи Міністерства юстиції Української РСР від 30.12.1974 р.</li> </ol>
<p><i>Статус</i> – експертний напрям в бухгалтерському обліку представлений законодавчо визнаним інститутом судово-бухгалтерської експертизи.</p>	

## Продовження таблиці 1.1

<p><i>Статус</i> – експертний напрям в бухгалтерському обліку представлений законодавчо визнаним інститутом судово-бухгалтерської експертизи.</p> <p><i>Параметри</i> – відання судово-бухгалтерської експертизи передано Міністерству юстиції України. Законодавчо закріплений статус судово-бухгалтерської експертизи як окремого правового та економічного інституту в системі кримінально-процесуального та цивільно-процесуального законодавства Української РСР.</p>	
1995 – 2000 роки	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Закон України «Про судову експертизу» від 25.02.1994 р. № 4038-ХІІ</li> <li>2. Інструкція про порядок провадження судово-бухгалтерських експертиз в Бюро державної бухгалтерської експертизи Міністерства юстиції Української РСР від 30.12.1974 р.</li> </ol>
<p><i>Статус</i> – поступове зниження вагомості експертного напрямку в розвитку бухгалтерського обліку.</p> <p><i>Параметри</i> – ліквідація Бюро державної бухгалтерської експертизи УРСР. Поступове зниження статусу судово-бухгалтерської експертизи.</p>	
з 2001 року	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Закон України «Про судову експертизу» від 25.02.1994 р. № 4038-ХІІ</li> </ol>
<p><i>Статус</i> – невизначеність експертного напрямку в розвитку бухгалтерського обліку. На рівні законодавства судово-бухгалтерська експертиза функціонує лише як одна із складових економічної експертизи.</p> <p><i>Параметри</i> – поняття судово-бухгалтерської експертизи присутнє лише в навчально-методичних матеріалах навчальних закладів, як дисципліна, що викладається за спеціальністю «Облік і оподаткування». Організаційні та методичні особливості застосування бухгалтерських експертиз в Україні є юридично неврегульованими.</p>	

У цей час експерти-бухгалтери оволоділи новими економічними спеціальностями з дослідження документів про фінансово-кредитні операції, економічну діяльність підприємств і організацій. Не дивлячись на те, що коло завдань, які вирішувались експертами-бухгалтерами розширилась, Міністерством юстиції було визнано необхідність у зміні назви цього виду експертизи. Рішенням Президії науково-консультативної та методичної ради з проблем судової експертизи при Міністерстві юстиції України від 30.01.2001 року судово-бухгалтерську експертизу було перейменовано на судово-економічну. З виключенням терміну судово-бухгалтерська експертиза з офіційної термінології поступово втрачається його зміст як окремого економіко-правового інституту.

### **1.3. Нормативно-правова регламентація судово-експертної діяльності в Україні**

Нормативна регламентація судово-бухгалтерської експертизи в Україні знаходиться на вкрай низькому рівні. Жоден законодавчий акт не містить чіткого визначення даного виду експертної діяльності. Організаційні та методичні особливості застосування бухгалтерських експертиз в Україні залишаються юридично нерегульованими.

Спектр законів і кодексів, які опосередковано стосуються процедури судово-бухгалтерської експертизи в Україні, як пропонує Бруханський Р.Ф., можна диференціювати в розрізі трьох основних векторів [6, с. 274-275]:

1) регулювання експертної діяльності:

- Закон України «Про судову експертизу» № 4038-XII від 25.02.1994 року (зі змінами і доповненнями);
- Науково-методичні рекомендації з питань підготовки і призначення судових експертиз та експертних досліджень, затверджені наказом Міністерства юстиції України № 53/5 від 08.10.1998 року (зі змінами і доповненнями);

- Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень, затверджена наказом Міністерства юстиції України № 53/5 від 08.10.1998 року (зі змінами);
- 2) організації та методики ведення бухгалтерського обліку:
- Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 року «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (із змінами);
  - Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (зі змінами і доповненнями);
  - План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 року (зі змінами і доповненнями);
  - Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 року (із змінами);
  - спектр галузевих інструктивних матеріалів з врахуванням специфіки бухгалтерського обліку і т.д.
- 3) регламентації економічних процесів і кримінальної відповідальності за їх порушення:
- Кримінальний процесуальний кодекс України № 4651-VI від 13.04.2012 року (зі змінами і доповненнями);
  - Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. (зі змінами і доповненнями);
  - Митний кодекс України № 4495-VI від 13.03.2012 року (зі змінами і доповненнями);
  - Цивільний процесуальний кодекс України № 1618-IV від 18.03.2004 року (зі змінами і доповненнями);
  - Кодекс України про адміністративні правопорушення № 8073-X від 07.12.1984 року (зі змінами);

- Господарський процесуальний кодекс України № 1798-XII від 06.11.1991 року (зі змінами);
- Закон України «Про виконавче провадження» № 606-XIV від 21.04.1999 року (зі змінами) і т.д.

Таким чином, в Україні відсутній комплексний нормативно-правовий документ, який регулював би порядок призначення та проведення саме судово-бухгалтерської експертизи. За радянських часів таким документом вважалась Інструкція про порядок проведення судово-бухгалтерських експертиз у Бюро державної бухгалтерської експертизи Міністерства юстиції Української РСР від 30.12.1974 року, яка після 25-річного застосування втратила чинність відповідно до наказу Міністерства юстиції України від 27.02.2001 року № 10/5).

Структуризація нормативно-правової регламентації судово-бухгалтерської експертизи в Україні відображено у таблиці 1.2.

Особливістю судово-експертної діяльності є наявність процесуальної основи судово-бухгалтерської експертизи, що представлена цивільно-процесуальним та кримінально-процесуальним законодавством з питань економічної злочинності.

Процесуальну основу судово-бухгалтерської експертизи становлять:

1. Цивільний процесуальний кодекс України (ст. 53 «Експерт», ст. 57 «Докази», ст. 66 «Висновок експерта», ст. 86 «Витрати, пов'язані із залученням свідків, спеціалістів, перекладачів та проведенням судових експертиз», ст. 143. «Порядок призначення експертизи», ст. 144. «Ухвала суду про призначення експертизи», ст. 145. «Обов'язкове призначення експертизи», ст. 146. «Наслідки ухилення від участі в експертизі», ст. 47 «Проведення експертизи та висновок експерта», ст. 148 «Комісійна експертиза», ст. 149 «Комплексна експертиза», ст. 150 «Додаткова і повторна експертиза», ст. 171 «Роз'яснення прав та обов'язків експерта. Присяга експерта», ст. 189 «Дослідження висновку експерта») [90];

Таблиця 1.2

Структуризація нормативно-правової регламентації  
судово-бухгалтерської експертизи в Україні

№ з/п	Нормативно-правові акти	Елементи, що стосуються бухгалтерської експертизи
1	Законодавство прямої регламентації судово-експертної діяльності	Закон України «Про судову експертизу» [34]
2	Цивільно-процесуальне та кримінально-процесуальне законодавство, що містить норми з визначення порядку діяльності судових експертів, призначення експертизи, процедури її здійснення і оформлення її результатів	Кримінальний кодекс України [46] Кримінальний процесуальний кодекс [47] Цивільний процесуальний кодекс України [90] Господарський процесуальний кодекс України [18]
3	Законодавство України з регламентації господарської та підприємницької діяльності, оподаткування та бухгалтерського обліку	Податковий кодекс України [67] Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [33] Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку [57] План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [66] та Інструкція про його застосування [36] і т.д.



2. Кримінальний процесуальний кодекс (ст. 69 «Експерт», 70 «Відповідальність експерта», 79 «Підстави для відводу спеціаліста, перекладача, експерта, секретаря судового засідання», ст. 84 «Докази», ст.101-102 «Висновок експерта», ст. 122 «Витрати, пов'язані із залученням потерпілих, свідків, спеціалістів, перекладачів та експертів») [47];
3. Кримінальний кодекс України (ст. 384 «Завідомо неправдиве показання», ст. 365 «Відмова свідка від дачі показань або експерта чи перекладача від виконання покладених на них обов'язків») [46];
4. Господарський процесуальний кодекс України (ст. 31 «Участь в судовому процесі судового експерта», ст. 41 «Призначення і проведення судової експертизи», ст. 42 «Висновок судового експерта», ст. 48 «Визначення розміру сум, що підлягають сплаті за проведення судової експертизи та послуги перекладача») [18].

Детальний виклад елементів процесуальної основи судово-бухгалтерської експертизи, що представлена цивільно-процесуальним та кримінально-процесуальним законодавством з питань економічної злочинності, відображено у таблиці 1.3.

На жаль, у сучасній теорії та практиці експертної діяльності в Україні не існує чіткого і однозначного законодавчого визначення судово-бухгалтерської експертизи, що не дозволяє точно трактувати сутність цієї експертизи.

Як досить справедливо зазначає Г.Г.Мумінова-Савіна [53], законодавче визначення судової експертизи не повністю розкриває поняття експерта і ставить дослідження останнього у залежність відповідних органів дізнання.

Зважаючи на те, що у сучасному законодавстві України вживається термін «судово-бухгалтерська експертиза», проте визначення цього поняття, на жаль, не сформульовано, та керуючись законодавчим тлумаченням змісту судової експертизи (стаття 1 Закону України «Про судову експертизу») та її критеріїв, закріплених в інших нормативних документах, пропонуємо наступне визначення: судово-бухгалтерська експертиза – це дослідження фінансово-господарської діяльності підприємства фахівцем, що володіє

спеціальними знаннями з бухгалтерського обліку – експертом-бухгалтером, з метою подання висновку щодо переліку питань, поставлених органами дізнання чи суду.

Таблиця 1.3

## Процесуальна основа судово-бухгалтерської експертизи в Україні

№ з/п	Нормативно-правові акти	Елементи, що стосуються бухгалтерської експертизи
1	Кримінальний кодекс України [46]	ст. 384 «Завідомо неправдиве показання» ст. 365 «Відмова свідка від дачі показань або експерта чи перекладача від виконання покладених на них обов'язків»
2	Кримінальний процесуальний кодекс [47]	ст. 69 «Експерт» ст. 70 «Відповідальність експерта» ст. 79 «Підстави для відводу спеціаліста, перекладача, експерта, секретаря судового засідання» ст. 84 «Докази» ст.101-102 «Висновок експерта» ст. 122 «Витрати, пов'язані із залученням потерпілих, свідків, спеціалістів, перекладачів та експертів»
3	Господарський процесуальний кодекс України [18]	ст. 31 «Участь в судовому процесі судового експерта» ст. 41 «Призначення і проведення судової експертизи» ст. 42 «Висновок судового експерта» ст. 48 «Визначення розміру сум, що підлягають сплаті за проведення судової експертизи та послуги перекладача»

## Продовження таблиці 1.3

4	Цивільний процесуальний кодекс України [90]	ст. 53 «Експерт» ст. 57 «Докази» ст. 66 «Висновок експерта» ст. 86 «Витрати, пов'язані із залученням свідків, спеціалістів, перекладачів та проведенням судових експертиз» ст. 143. «Порядок призначення експертизи» ст. 144. «Ухвала суду про призначення експертизи» ст. 145. «Обов'язкове призначення експертизи» ст. 146. «Наслідки ухилення від участі в експертизі» ст. 47 «Проведення експертизи та висновок експерта» ст. 148 «Комісійна експертиза» ст. 149 «Комплексна експертиза» ст. 150 «Додаткова і повторна експертиза» ст. 171 «Роз'яснення прав та обов'язків експерта. Присяга експерта» ст. 189 «Дослідження висновку експерта»
---	---	---

При цьому слід врахувати, що судово-бухгалтерська експертиза, як і будь-яка інша, не існує поза межами кримінальних і цивільних справ, які виникають у процесі розслідування чи судового розгляду. Однак, незалежно від того, за якими справами призначається судово-бухгалтерська експертиза, її предметом є виключно фінансово-господарська діяльність, відображена в документах бухгалтерського обліку і фінансової звітності, що стали об'єктом розслідування чи судового розгляду й у відношенні яких поставлені слідчими або судом питання потребують застосування спеціальних знань з обліку.

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. Проведення судової експертизи зумовлено прагматичними обставинами – різноманітність злочинів вимагає кваліфікованого дослідження всіх аспектів, що їх зумовили. Проведення судової експертизи спричинене складністю виявлення доказів економічних злочинів, оскільки способи їх здійснення досить різноманітні.

2. Законом України “Про судову експертизу” 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 дізнання, попереднього слідства чи суду. Таким чином, проведення експертизи – це 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, яка виникла в процесі правовідносин.

3. Нормативна регламентація судово-бухгалтерської експертизи в Україні знаходиться на вкрай низькому рівні. Жоден законодавчий акт не містить чіткого визначення даного виду експертної діяльності. Організаційні та методичні особливості застосування бухгалтерських експертиз в Україні залишаються юридично неврегульованими.

4. Спектр законів і кодексів, які опосередковано стосуються процедури судово-бухгалтерської експертизи в Україні, можна диференціювати в розрізі трьох основних векторів: 1) регулювання експертної діяльності; 2) організації та методики ведення бухгалтерського обліку; 3) регламентації економічних процесів і кримінальної відповідальності за їх порушення. При цьому слід врахувати, що судово-бухгалтерська експертиза, як і будь-яка інша, не існує поза межами кримінальних і цивільних справ, які виникають у процесі розслідування чи судового розгляду.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ (СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ) ЕКСПЕРТИЗИ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

#### **2.1. Економічно-правові підстави і послідовність призначення судової експертизи**

Економічна (судово-бухгалтерська) експертиза необхідна для забезпечення всебічного і об'єктивного вивчення спектру питань, які є предметом розслідування, найчастіше кримінальних справ, але вимагають не лише юридичних знань, а й специфічних особливостей організації обліку, контролю і аналізу діяльності підприємств, зокрема з врахуванням галузевих ознак. Тому, як правило, при розслідуванні кримінальних справ, пов'язаних з нанесенням матеріальної шкоди, слідчий призначає судово-бухгалтерську експертизу. Навіть тоді, коли на стадії попереднього розслідування судово-бухгалтерська експертиза не призначалась, її можуть призначити в суді. Це, звичайно, не означає, що в кожному випадку мусить бути призначена судово-бухгалтерська експертиза при розгляді кримінальних справ. Прості справи розглядаються у судах без призначення судово-бухгалтерської експертизи.

Питання про призначення судово-бухгалтерської експертизи у кожному конкретному випадку залежно від ряду обставин розв'язує слідчий.

Згідно вимог Кримінально-процесуального кодексу України призначення судово-бухгалтерської експертизи не є обов'язковим для органу, у провадженні якого знаходиться справа.

Практика розслідування кримінальних справ про розкрадання майна підприємств та інші корисливі злочини свідчить, що у випадках, коли документальна ревізія по кримінальній справі проведена якісно і виконані всі необхідні дії по збору доказів, відповідно до вимог Кримінально-процесуального кодексу України судово-бухгалтерська експертиза в основному не

призначається. Таким чином, судово-бухгалтерські експертизи призначають лише у випадках, коли в них є об'єктивна необхідність. Це, зокрема:

- 1) суперечливість даних ревізії, призначеної на вимогу слідчих органів і матеріалів попереднього розслідування, яка вимагає усунення виявлених протиріч на основі висновку експерта;
- 2) протиріччя у висновках первинної та повторної документальної ревізії фінансово-господарської діяльності підприємств;
- 3) у випадках застосування ревізором сумнівних методів визначення заподіяної підприємству матеріальної шкоди;
- 4) після проведення ревізії винним пред'явлено виправдні документи, які свідчать про витрату цінностей, що віднесені до нестачі;
- 5) на обґрунтоване прохання винної особи про призначення судово-бухгалтерської експертизи;
- б) у випадку, коли експерт іншої спеціальності не може зробити обґрунтований висновок без додаткового дослідження матеріалів справи експертом-бухгалтером [5, с. 41].

Безпосередньо перед процедурою призначення судово-бухгалтерської експертизи слідчий повинен ретельно вивчити всі матеріали справи, особливо результати проведеної ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства. Після цього вирішується питання про необхідність допиту звинувачених осіб та свідків щодо конкретних операцій, які підлягають експертизі.

Недопустимим є факт винесення постанови про призначення судово-бухгалтерської експертизи до повного збору необхідних матеріалів і всебічного з'ясування всіх обставин конкретної справи.

Оскільки чинним законодавством України не встановлено конкретний термін призначення експертизи, його визначає сам слідчий виходячи із конкретних обставин справи. При цьому необхідно мати на увазі, що зволікання з призначенням експертизи ускладнює перевірку фактів і не дає можливості слідчому використати висновки експерта безпосередньо в процесі проведення відповідних слідчих дій, а також суттєво впливає на строки роз-

слідування кримінальної справи. В більшості випадків судово-бухгалтерська експертиза проводиться після ревізії, тому основним завданням слідчого в процесі підготовки до призначення експертизи є оперативне вирішення питання про проведення ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства, якщо вона до цього часу не проводилась.

У випадку, якщо слідчий дійшов висновку про необхідність призначення судово-бухгалтерської експертизи, він, керуючись вимогами Кримінально-процесуального кодексу України, складає про це постанову, в якій вказується підстава для проведення судово-бухгалтерської експертизи, прізвище експерта чи назва експертної установи, питання, які виносяться на розгляд судово-бухгалтерської експертизи.

До постанови додають:

- 1) акти ревізій виробничо-фінансової діяльності підприємства;
- 2) облікові документи щодо здійснених господарських операцій;
- 3) реєстри фінансового, управлінського, статистичного обліку.

Питання, винесені на експертне дослідження, повинні бути чіткими, але без вказівок, як їх з'ясувати, або чим вони регулюються.

Доцільно, щоб перелік необхідних для проведення судово-бухгалтерської експертизи матеріалів слідчому попередньо склав сам експерт-бухгалтер. Це прискорить проведення судово-бухгалтерської експертизи. Таке цілком можливе лише для даного виду експертизи, оскільки інші, як правило, мають чіткі об'єкти дослідження ще до моменту початку експертизи. Нерідко експерт-бухгалтер подає клопотання про передачу додаткових матеріалів на судово-бухгалтерську експертизу, тому при її призначенні слід найповніше врахувати, які матеріали будуть необхідні.

Практика свідчить, що для проведення судово-бухгалтерської експертизи можна орієнтовно встановити загальний типовий перелік документів, необхідних для забезпечення обґрунтованих висновків. Наприклад, для проведення судово-бухгалтерської експертизи за фактами нестачі й крадіжок це [5, с. 42-43]:

- інвентаризаційні описи;
- порівняльна відомість лишків і нестач;
- пояснювальні записки матеріально відповідальних осіб;
- відомість-аналіз результатів інвентаризації, де враховано пересортування лишків і нестач, списано природні втрати і виявлено залишковий результат (нестачі чи лишки);
- реєстри бухгалтерського обліку, звірені зі звітами про рух матеріальних цінностей і книгами чи картками складського обліку матеріально відповідальних осіб та підписані ними;
- рішення інвентаризаційної комісії й керівництва підприємства про результати інвентаризації;
- наказ (рішення) про зарахування на роботу матеріально відповідальної особи;
- договір про повну матеріальну відповідальність;
- акт ревізії (якщо нестача виявлена ревізією);
- інші матеріали слідства.

У процесі судово-бухгалтерської експертизи експерт-бухгалтер досліджує представлені на його розгляд матеріали кримінальної чи цивільної справи, враховує пояснення звинуваченого, проте він не може безпосередньо проводити слідчі дії, інакше буде позбавлений права проводити експертизу.

Загальна логічно-структурна схема процедури призначення судово-бухгалтерської експертизи схематично відображена на рис.2.1.

Ефективність проведення судово-бухгалтерської експертизи залежить, передусім, від рівня кваліфікації експерта-бухгалтера, чіткості формулювання конкретних питань експертного дослідження та наявності необхідних матеріалів розслідуваної справи. Комплекс цих умов виконується на основі тісної співпраці експертів-бухгалтерів та працівників правоохоронних органів. Вже на початковому етапі формування завдання на проведення судово-бухгалтерської експертизи доцільним є залучення експерта-бухгалтера. З цією метою територіальному відділенню судових експертиз подається відпо-



відне клопотання слідчого. Після ознайомлення з матеріалами конкретної розслідуваної справи експерт-бухгалтер складає довідку, в якій вказує перелік наявних матеріалів, пропозицій для повторної ревізії з метою забезпечення додатковими матеріалами, формулює спектр конкретних питань експертного дослідження. В результаті послідовного виконання вказаних дій працівником правоохоронних органів складається постанова про призначення судово-бухгалтерської експертизи. Експерт-бухгалтер одночасно з постановою на проведення експертизи отримує пакет необхідних матеріалів.

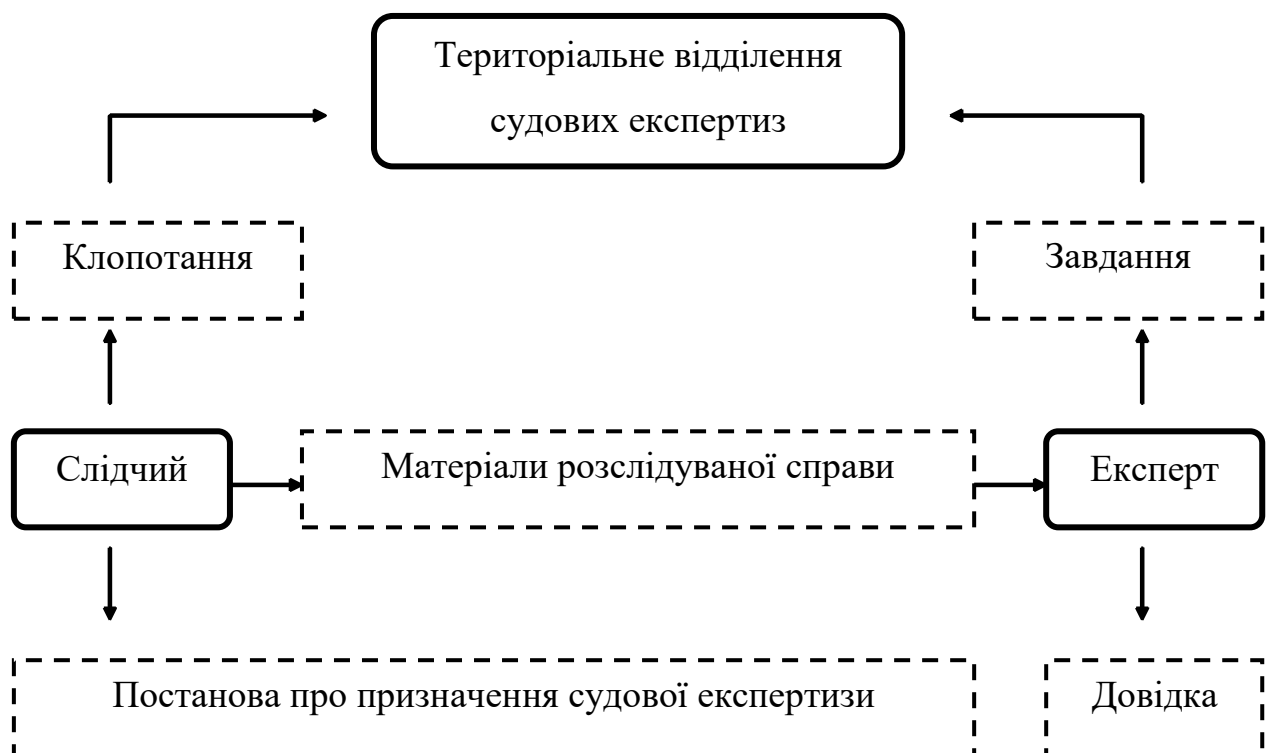


Рис. 2.1. Загальна логічна схема призначення експертизи

Слід наголосити, що експертне дослідження переважно проводять лише при наявності всіх необхідних документів та матеріалів розслідуваної справи з метою забезпечення достатньої обґрунтованості висновку судово-бухгалтерської експертизи.

## 2.2. Ідентифікація об'єктів експертного дослідження сільськогосподарської діяльності

Об'єкти судово-бухгалтерської експертизи визначають обсяг і загальні напрями експертизи. Об'єктом судово-бухгалтерської експертизи є первинні та зведені документи, бухгалтерські реєстри та форми звітності, в межах яких відображена господарська діяльність підприємств, у тому числі й злочинна. Саме бухгалтерські документи створюють специфічний об'єкт судово-бухгалтерської експертизи. Власне на підставі безпосереднього та ґрунтовного дослідження необхідних документів експерт-бухгалтер формує висновки щодо законності здійснених господарських операцій і правильності їх відображення у системі бухгалтерського обліку й звітності господарюючого суб'єкта.

Загальні методологічні підходи до комплексної класифікації об'єктів судово-бухгалтерської експертизи зображені на рисунку 2.2.

Об'єктами судово-бухгалтерської експертизи є реальні (емпіричні) факти. Вони поділяються на фізичні (натуральні), які існують у природі об'єктивно, незалежно від людської свідомості, і штучні, тобто створені в процесі виробництва. Додатково об'єкти судово-бухгалтерської експертизи поділяють на прості й складні залежно від кількості елементів, що входять до об'єкта, та їх взаємозв'язку.

Простими вважають об'єкти, сформовані на основі елементів з прямим зв'язком. Наприклад, експертиза якості пюре і правильності списання компонентів: ягід, цукру, лимонної кислоти тощо.

Під складними об'єктами розуміють об'єкти з невизначеним структурним складом і опосередкованим зв'язком через дію багатьох елементів взаємно один одного. Наприклад, те саме пюре зіпсувалось. Але невідомо, який елемент тут відіграв центральну роль:

- місце для зберігання;
- недотримання технології виготовлення та ін.



Рис. 2.2. Комплексна класифікація об'єктів експертизи

Дослідження об'єктів судово-бухгалтерської експертизи включає морфологічний аналіз. Складовою частиною морфологічного аналізу є опис складу елементів об'єкта, які безпосередньо в нього входять. Об'єкт з однотипними елементами називається “гомогенним” або однорідним. Наприклад, на експертизу направлено питання про приховування прибутку, що оподатковується. Всі складові частини тут однотипні елементи – ціна, собівартість, дотації, компенсації. Об'єкт з різнотипними елементами – гетерогенний або неоднорідний. Наприклад, підприємство допустило спад виробництва, внаслідок чого до нього застосовано штрафні санкції за зрив поставок товару. Експертиза в даній ситуації проводиться за кількома різноманітними елементами, включаючи як залежні від керівництва (організація виробництва, пос-

тачання, трудова дисципліна) так і “форс-мажор” – непередбачені обставини (стихійне лихо, заборона виготовлення урядом вказаної продукції тощо).

При проведенні експертизи важливо вміти виявити основні чинники, від яких залежить зміна об'єкта експертизи. Наприклад, при експертизі якості продукції консервного цеху необхідно вивчати речові, документальні й інші докази, які є основними у цій справі. Це обладнання цеху, сировина, тара як речові докази, норми витрат сировини, акти ревізії, акти на списання – як документальні докази, а також зразки продукції або сировини, відображені в процесі реалізації чи розслідування, висновки відповідних експертів про їх якість, протоколи розслідування справи або протоколи судового розгляду. Як об'єкти судової експертизи виступають власне акти ревізій, їх якість, повнота висвітлення і доказовість наведених у них зловживань чи порушень.

При проведенні судово-бухгалтерської експертизи необхідно встановити параметри певних об'єктів. Це означає виявлення повноти характеристики об'єктів відповідно до мети проведення судово-бухгалтерської експертизи. Так, при вивченні під час судово-бухгалтерської експертизи випадків неякісного випуску продукції, нестач і втрат, псування виробів насамперед встановлюється стан охорони і зберігання сировини і продукції, документування і облік їх руху і витрат на всіх технологічних стадіях, забезпечення контролю за дотриманням норм витрат, перевіряється правильність висновків ревізора про суму збитків і нестач. Таким чином, об'єкти судово-бухгалтерської експертизи можна зобразити такою схемою (рис. 2.3).

Об'єктами судово-бухгалтерської експертизи є також якість проведеної ревізії фінансово-господарських операцій, які стали об'єктами розслідування правоохоронними органами, достовірність інформації, представленої для розгляду експертизою, відповідність господарських операцій чинному законодавству України, величина заподіяних збитків сторонам юридичних правовідносин тощо.

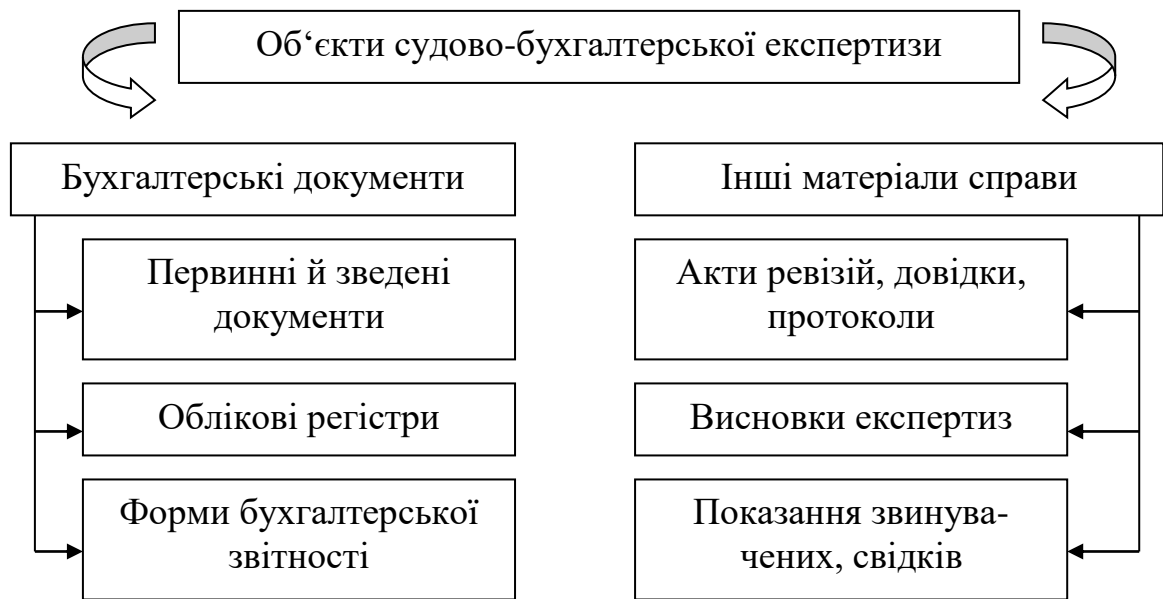


Рис. 2.3. Об'єкти судово-бухгалтерської експертизи неякісного випуску продукції, нестач, втрат і псування виробів

В результаті визначення об'єкта експертизи та встановлення факторів, які впливають на його поведінку, формують параметри даного об'єкта, тобто повноту його вивчення відповідно до конкретних завдань проведення експертного дослідження.

Правомірним буде твердження, що об'єкти судово-бухгалтерської експертизи у провадженнях, пов'язаних з сільськогосподарською діяльністю матимуть певні особливості.

Формування галузевої методики судово-бухгалтерської експертизи передбачає узагальнення таких специфічних об'єктів у сільському господарстві. Вважаємо за доцільне віднести до них біологічні активи; відносини власності, в тому числі майнові, земельні; спеціальні режими оподаткування; державну (бюджетну) підтримку за програмами; формування та використання галузевих нематеріальних активів (порід тварин, сортів рослин тощо); зміну вартості біологічних активів; формування та розподіл результатів сільськогосподарської діяльності (рис. 2.4).

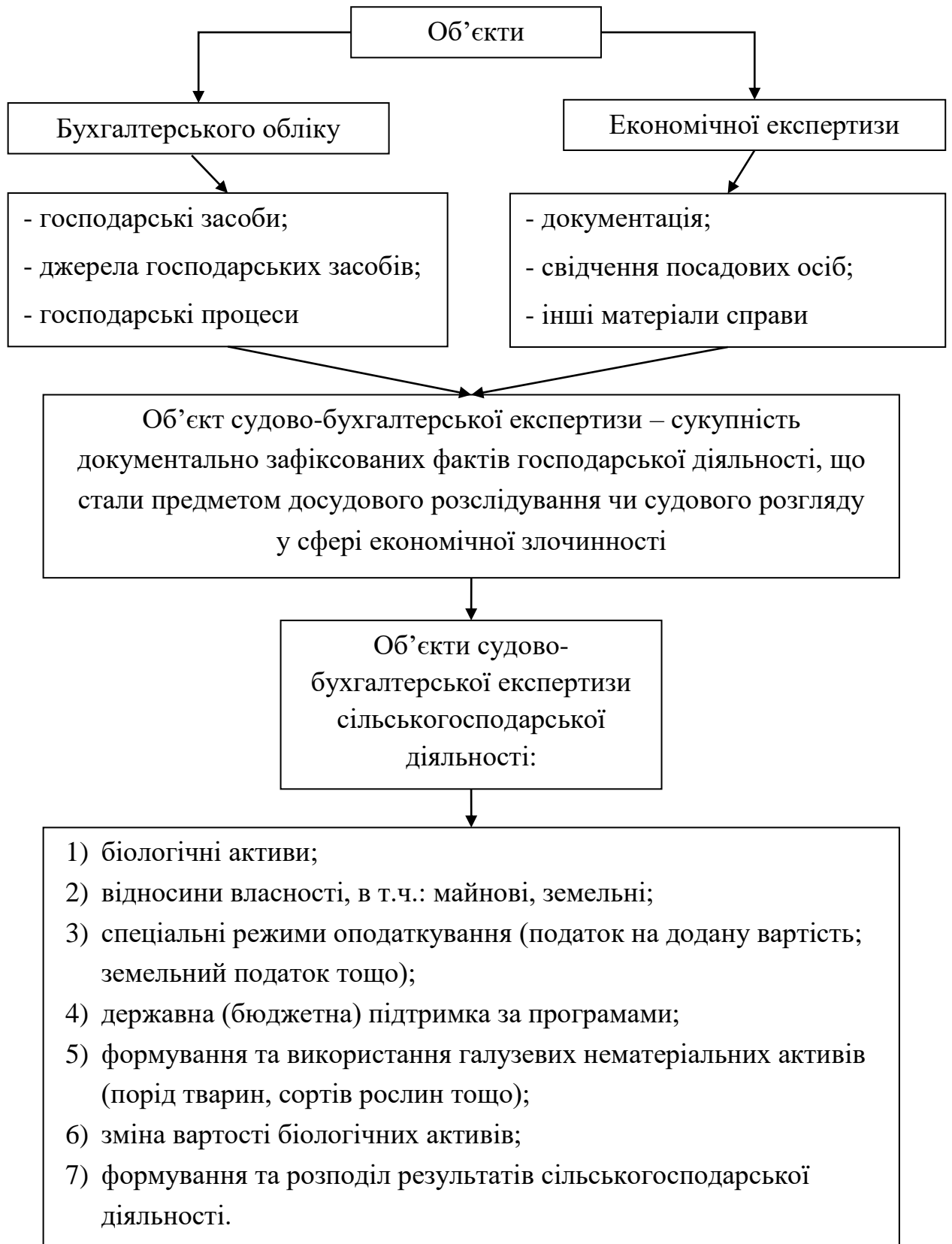


Рис. 2.4. Ідентифікація об'єктів судово-бухгалтерської експертизи сільськогосподарської діяльності

### **2.3. Визначальні параметри планування економічної (судово-бухгалтерської) експертизи**

Період і конкретні терміни розслідування правоохоронними органами кримінальних та цивільних справ передбачені відповідними процесуальними нормами, а строки проведення експертизи та подання висновку експерта-бухгалтера – безпосередньо постановами про призначення судово-бухгалтерської експертизи. З метою забезпечення чіткого і своєчасного виконання завдань судово-бухгалтерської експертизи здійснюється її планування.

Планування процесу судово-бухгалтерської експертизи починається із складання керівником групи експертів плану-графіка.

План-графік проведення судово-бухгалтерської експертизи має наступний вигляд (табл. 2.1).

План-графік проведення судово-бухгалтерської експертизи – це перелік робіт, які слід виконати в процесі експертизи, і терміни їх виконання. Кожен член експертної групи згідно вказівок керівництва розподіляє визначений йому обсяг робіт на структурні елементи і встановлює граничні терміни їх завершення. Зокрема, це:

- 1) підготовча робота в експертній установі;
- 2) вивчення змісту і повноти матеріалів, переданих на судово-бухгалтерську експертизу;
- 3) складання і обґрунтування методики проведення судово-бухгалтерської експертизи;
- 4) добір законодавчих і нормативних актів, інструкцій, довідників;
- 5) додаткове добирання документів і фактичних даних;
- 6) безпосереднє дослідження питань, що виносяться на експертизу [5, с. 47].

Оскільки норми витрат часу на виконання експертних робіт інструктивно не встановлені, відповідно тривалість і конкретні терміни їх проведення визначаються, переважно, на основі практичного досвіду експертів.

Умовний План-графік  
 проведення судово-бухгалтерської експертизи  
 від 18.01.2018 р. за кримінальною справою № 19/3283,  
 порушеній за фактом крадіжки матеріалів  
 посадовими особами СТОВ „Обрій”

Початок проведення експертизи 19 січня 2018 року.

Закінчення проведення експертизи 5 квітня 2018 року.

№ п/п	Найменування робіт	Виконавці	Час виконання	
			початок	закінчення
1	Підготовча робота в експертній установі	Група експертів	19.01.2018	22.01.2018
2	Вивчення змісту та повноти матеріалів, переданих на експертизу	Група експертів	23.01.2018	30.01.2018
3	Складання методики проведення судово-бухгалтерської експертизи	Експерти Бутрин В.В. Згуровська С.Є.	01.02.2018	05.02.2018
4	Добір законодавчих актів, нормативно-правових, інструктивних матеріалів	Експерт Бабій П.Р.	07.02.2018	10.02.2018
5	Добирання фактографічної інформації	Експерт Козак О.К.	11.02.2018	15.02.2018
6	Дослідження питань, поданих на експертизу			
6.1	Перше питання	Бутрин В.В.	16.02.2018	10.03.2018
6.2	Друге питання	Згуровська С.Є.	11.03.2018	04.04.2018
Керівник групи експертів-бухгалтерів Бутрин В.В.				



Загальний термін виконання судово-бухгалтерської експертизи також різний, в основному він залежить від складності питань, винесених на її розгляд, відповідно у плані-графіку необхідно наводити конкретні дати.

Для суттєвого підвищення якісних характеристик планів-графіків проведення судово-бухгалтерської експертизи доцільно застосовувати науково обґрунтовані способи планування і контролю, зокрема сітьові графіки, які формують інформаційну модель планово-контрольних параметрів виконання експертних робіт.

Хронологічний перелік та послідовність виконання конкретних робіт, включених до сітьового графіка проведення судово-бухгалтерської експертизи наведено в таблиці 2.2.

Основні принципи побудови сітьового графіка проведення судово-бухгалтерської експертизи полягають в наступному: комплекс конкретних робіт експертизи нумерують в хронологічному порядку і схематично зображують в певній послідовності з відповідними номерами (рис.2.5). Структурні елементи сітьового графіка проведення судово-бухгалтерської експертизи (в даному випадку 01, 02, 03 ... 20) називаються „подіями”, які характеризують сукупність певних робіт і затрат часу на їх виконання. Наприклад, подія 01 – формування завдання на проведення експертизи – включає: ознайомлення експерта-бухгалтера з постановою правоохоронних органів про призначення експертизи, встановлення об’єктів експертного дослідження, обґрунтування строків проведення експертизи, підбір відповідних спеціалістів у штаті експертної установи тощо. Таким чином, подія може акумулювати декілька взаємопов’язаних елементів експертного дослідження, об’єднаних результатом однієї виконаної роботи. При цьому вважається, що:

- 1) робота – це конкретна дія, необхідна для виконання, з метою поступового переходу від однієї події до іншої (наступної);
- 2) подія – факт отримання кінцевого результату від здійснення попередніх робіт і можливість початку виконання інших робіт.

Перелік подій сітьового графіка  
проведення судово-бухгалтерської експертизи

№ події	Найменування події судово-бухгалтерської експертизи
01	Формування завдання на проведення експертизи
02	Процедура вибору експерта-бухгалтера
03	Ознайомлення експерта із завданням експертизи
04	Експерт-бухгалтер приймає до виконання постанову правоохоронних органів про призначення експертизи
05	Вивчення змісту і повноти матеріалів, переданих на експертизу
06	Формування методики проведення експертизи
07	Складання плану-графіка проведення експертизи
08	Добір законодавчих актів та нормативно-правових документів стосовно об'єкта експертного дослідження
09	Добирання фактографічної інформації за об'єктами
10	Виконання процедур експертного дослідження
11	Формування запиту ЕОМ
12	Алгоритмізація і постановка задач для вирішення ЕОМ
13	Виконання запиту експерта ЕОМ
14	Групування та систематизація результатів експертизи
15	Узагальнення результатів і складання висновків
16	Розробка пропозицій з профілактики правопорушень
17	Надання висновків експертизи правоохоронним органам
18	Направлення органам управління пропозицій щодо профілактики виявлених експертизою правопорушень
19	Допит експерта в ході попереднього розслідування
20	Допит експерта при судовому (арбітражному) розгляді

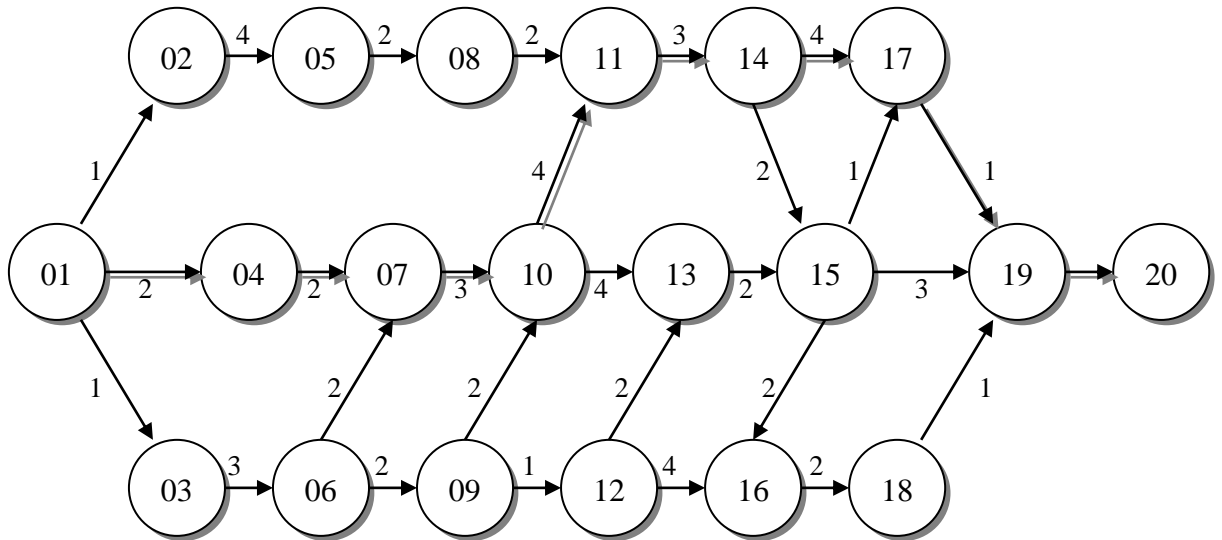


Рис. 2.5. Сітьовий графік проведення судово-бухгалтерської експертизи складної кримінальної справи

У сітьовому графіку проведення судово-бухгалтерської експертизи існує як мінімум дві події – початкова і кінцева. Послідовність виконання певних робіт сітьового графіка називають шляхом, який відображають стрілками. Час, необхідний для виконання комплексу робіт, об'єднаних однією подією, вказують числовим значенням (в днях) і відображають безпосередньо біля стрілок. Довжина шляху вимірюється сумарним значенням часу, необхідного для виконання комплексу робіт сітьового графіка. Шлях між попередньою подією “і” та наступною подією “j” рівний тривалості часу, необхідного для виконання обсягу робіт, об'єднаних попередньою подією. Тривалість конкретної роботи  $t(i, j)$  визначається довжиною шляху  $t(l)$ .

У наведеному вище сітьовому графіку проведення судово-бухгалтерської експертизи виділено вісім шляхів від початкової до кінцевої події, тривалість яких визначається кількістю днів, необхідних для повного завершення експертного дослідження (табл. 2.3).

Згідно параметрів сітьового графіка найбільшу тривалість часу для проведення судово-бухгалтерської експертизи містить шлях № 4 (19 робочих днів). Шлях з найбільшою довжиною називають критичним.

Таблиця 2.3

## Розрахунок напруженості сітьового графіка експертизи

Номер шляху	Послідовність робіт	Необхідний час
1	01 – 02 – 05 – 08 – 11 – 14 – 17 – 19 – 20	17
2	01 – 04 – 07 – 10 – 13 – 15 – 19 – 20	16
3	01 – 04 – 07 – 10 – 13 – 15 – 17 – 19 – 20	15
4	01 – 04 – 10 – 11 – 14 – 17 – 19 – 20	19
5	01 – 02 – 05 – 08 – 11 – 14 – 15 – 19 – 20	17
6	01 – 03 – 06 – 07 – 10 – 13 – 15 – 19 – 20	18
7	01 – 03 – 06 – 09 – 10 – 13 – 15 – 19 – 20	17
8	01 – 04 – 07 – 10 – 13 – 15 – 16 – 18 – 19 – 20	18

Довжина критичного шляху визначає загальну тривалість обсягу робіт щодо проведення судово-бухгалтерської експертизи.

#### **2.4. Методологічні домінанти експертного дослідження та їх характеристика**

Суть експертного дослідження полягає у науковому пізнанні юридичних відносин між об'єктами і суб'єктами права. Однак слід наголосити, що судово-бухгалтерська експертиза науково пізнає не всі юридичні відносини, а лише ті, в межах яких виникли конфліктні ситуації, що вимагають розгляду в судових чи арбітражних органах.

Експертне дослідження в судово-бухгалтерській експертизі, як і в інших галузях наукового пізнання, ґрунтується на дослідженні нормативно-правової та фактографічної інформації, яка відображає взаємодію об'єктів експертизи, тобто реальних емпіричних фактів з елементами виробництва, соціальними та економічними чинниками тощо.

Процедура експертного дослідження питань, поставлених на вирішення судово-бухгалтерської експертизи, ґрунтується на конкретних гіпотезах, які необхідно грамотно сформулювати, довести та узагальнити результати.

Гіпотеза (від грецького hypothesis – наукове припущення) в судово-бухгалтерській експертизі – це попереднє припущення експерта-бухгалтера з конкретного факту, яке ґрунтується на сукупності професійних знань експерта-бухгалтера та досягненнях наукового пізнання судово-бухгалтерської експертизи.

Однак гіпотеза в будь-якому випадку вимагає забезпечення її доказовості або помилковості системою відповідних доказів.

Однак, бувають випадки, коли початкова гіпотеза експерта-бухгалтера виявляється помилковою і в процесі проведення судово-бухгалтерської експертизи визначаються зовсім інші причини скоєння того чи іншого злочину або виникнення конфліктної ситуації. Таким чином, кожна гіпотеза, що висувається на стадії експертного дослідження, повинна бути перевірена.

Процес формування і розвитку гіпотез складається із чотирьох основних стадій (рис. 2.6) [5, с. 55]:

- 1) висунення гіпотези;
- 2) формулювання гіпотези;
- 3) доведення гіпотези;
- 4) доведення гіпотези-доповнення до початкової гіпотези.

Висунення гіпотези ґрунтується на вивченні об'єкта експертизи, тобто переданих на судово-бухгалтерську експертизу матеріалів і нормативно-правових актів, що стосуються об'єкта дослідження.

Формулювання гіпотези включає її обґрунтування, вибір методів дослідження, визначення доказів чи контрдоказів.

Доведення гіпотези полягає в її дослідженні, експериментальному підтвердженні чи запереченні на основі результатів дослідження (якщо експеримент не підтверджує гіпотезу, то її відкидають), коригуванні та уточненні початкових гіпотез.

Доведення гіпотези-доповнення до початкової гіпотези передбачає доповнення початкових та обґрунтування нових гіпотез за результатами проведеного дослідження.

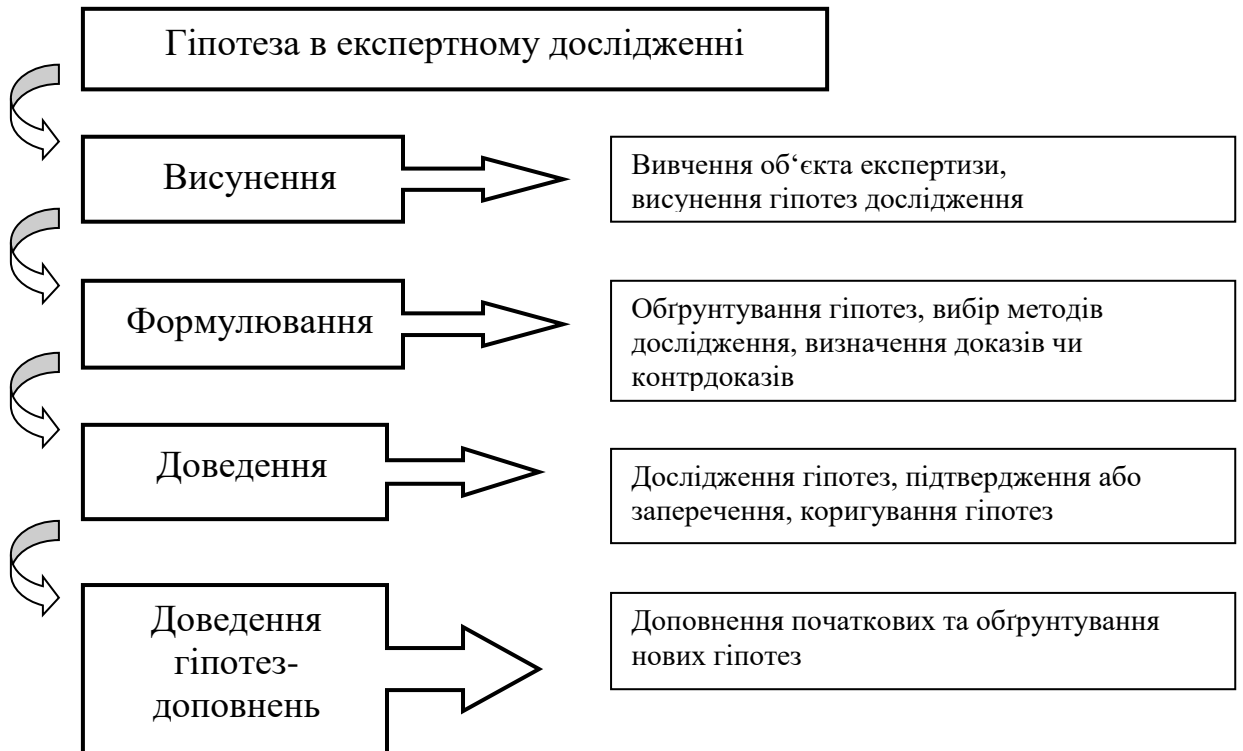


Рис. 2.6. Стадії розвитку гіпотези в експертному дослідженні

Таким чином, у процесі експертного дослідження попередньо висунуту гіпотезу уточнюють відповідно до отриманих результатів.

Слід наголосити, що гіпотеза повинна бути сформована чітко, без формально-логічних протиріч.

Гіпотеза повинна бути простою, конкретною і зрозумілою. З приводу будь-якого об'єкта судово-бухгалтерською експертизою може бути висунуто кілька гіпотез, у тому числі й таких, які взаємно виключають одна одну. Це зумовлено багатогранністю взаємодії юридичних і господарських відносин та є однією з гарантій встановлення істини.

Гіпотеза може вважатись реально доведеною лише тоді, коли вона повністю підтверджена бухгалтерськими документами, аналітичними розрахунками або відповідними експериментами. Якщо в процесі обґрунтування гіпотези виявляються докази, які її заперечують, дана гіпотеза відкидається і замінюється новою, так званою робочою гіпотезою.

Дослідження судово-бухгалтерською експертизою направлених на її вирішення правоохоронними органами питань, що є об'єктами розслідування, проводиться із застосуванням відповідних методичних прийомів, які здійснюються рядом адекватних процедур.

Процедура дослідження в судово-бухгалтерській експертизі – це системний дійовий вплив експерта-бухгалтера на предмет експертизи, тобто господарські операції суб'єктів і об'єктів юридичних відносин, що винесені на її розгляд. Зважаючи на значну різноманітність господарських операцій, процедури дослідження повинні відповідати особливостям кожної з них, тобто виникає необхідність застосування системи адекватних методичних прийомів.

Процедури судово-бухгалтерської експертизи відповідно до їх особливостей поділяють в розрізі восьми основних видів (рис. 2.7): організаційні процедури, процедури моделювання, нормативно-правові процедури, аналітичні процедури, розрахункові процедури, лічильно-обчислювальні процедури, логічні процедури та процедури порівняння і зіставлення.

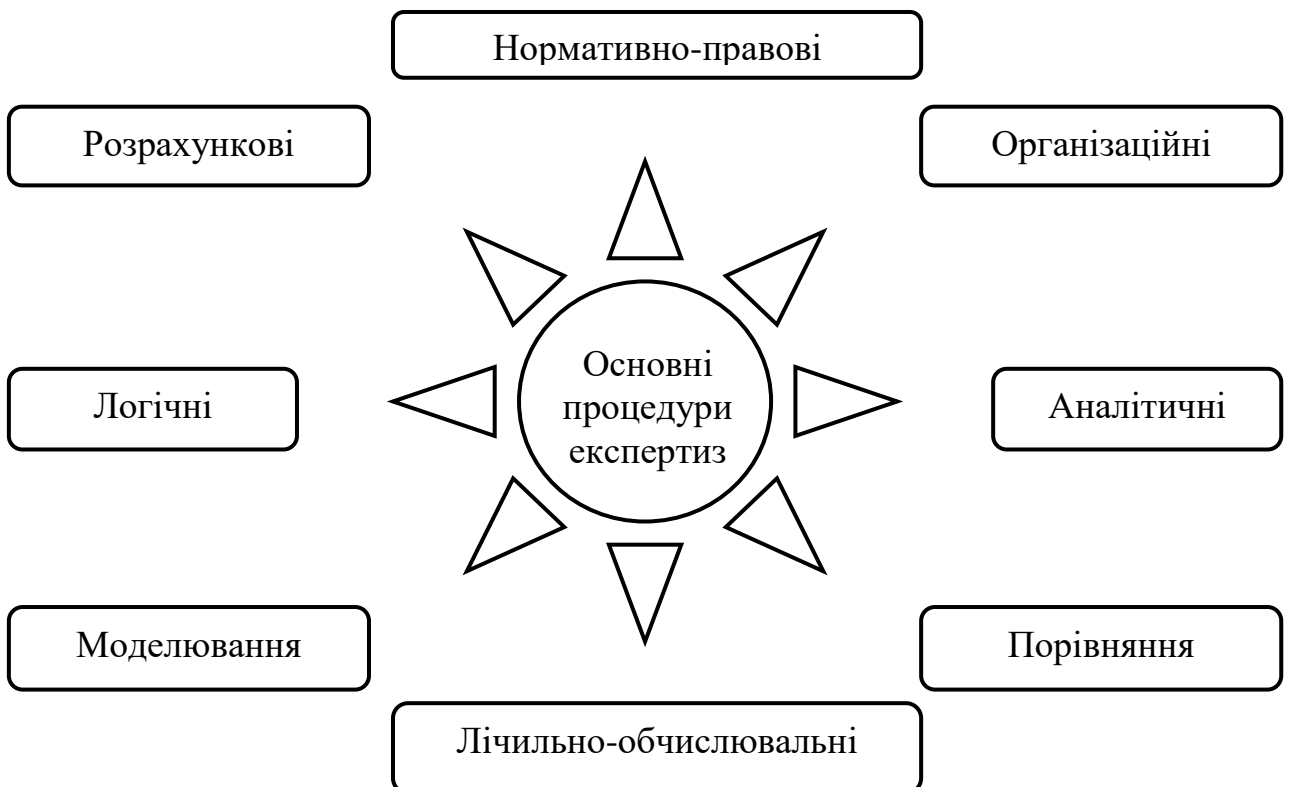


Рис.2.7. Система класифікації основних процедур судової експертизи

Організаційні процедури – оформлення організаційно-розпорядчої документації на проведення судово-бухгалтерської експертизи, складання плану-графіка її проведення, підбір законодавчих і нормативно-правових актів, визначення об'єктів експертизи, вибір методики дослідження, встановлення засобів спілкування з органом, який призначив експертизу тощо.

Процедури моделювання – відтворення інформаційної моделі та побудова організаційної моделі досліджуваних об'єктів, які створюють реальну можливість оптимізації процесу проведення експертизи. Створена модель економічно однорідного об'єкта диференціюється за структурними елементами, джерелами інформації, методичними прийомами дослідження .

Нормативно-правові процедури – система цілеспрямованих дій, направлених на дослідження відповідності об'єкта експертизи чинному законодавству і нормативно-правовим актам.

Аналітичні процедури – система аналізу господарських операцій, які становлять об'єкт судово-бухгалтерської експертизи: проводиться уявне розчленування об'єкта експертного дослідження на складові елементи з наступним вивченням кожного з них за допомогою спеціальних методик.

Розрахункові процедури – система спеціальних розрахунків, що застосовується при вивченні кількісних і якісних параметрів господарських операцій. Розрахункові процедури тісно пов'язані з аналітичними і полягають, як правило, у визначенні середніх та відносних величин.

Лічильно-обчислювальні процедури – комплекс математичних дій щодо об'єктів судово-бухгалтерської експертизи, який характеризує, переважно, кількісні параметри об'єкта. Це найбільш поширений вид процедур експертного дослідження.

Логічні процедури – система певний конструктивних дій, яка ґрунтується, передусім, на застосуванні логіки в дослідженнях судово-бухгалтерської експертизи. В більшості випадків – це передбачення, сформоване на основі попередніх процедур.



Процедури порівняння і зіставлення – ряд операцій, направлених на експертне дослідження об'єктів з метою визначення відхилення від аналогу.

У процесі експертного дослідження експерти застосовують стандартну методику проведення судово-бухгалтерської експертизи, використовуючи органолептичні, розрахунково-аналітичні та документальні методи, а також метод узагальнення та реалізації результатів судово-бухгалтерської експертизи (рис. 2.8.)

Органолептичні методичні прийоми – дослідження об'єкта експертизи, яке здійснюється за допомогою органів людини (наприклад, контрольне вимірювання площі).

Розрахунково-аналітичні методичні прийоми – дослідження об'єкта експертизи, яке здійснюється шляхом відповідних розрахунків і аналітичних дій (наприклад, встановлення відповідності фактичних витрат сировини на виробництво продукції встановленим стандартам і нормативам).

Документальні методичні прийоми – дослідження об'єкта експертизи, яке ґрунтується на використанні бухгалтерської інформації, зафіксованої у відповідних документах.

Методичні прийоми узагальнення і реалізації 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.

Найбільшого поширення у судово-бухгалтерській експертизі набули розрахунково-аналітичні методичні прийоми, які дозволяють встановити загальний стан об'єктів дослідження. Зокрема, ці методичні прийоми використовуються при встановленні рівня виконання замовлень, відповідності витрат сировини чинним нормам і нормативам, дослідженні ритмічності виробництва, збитковості окремих видів продукції тощо. В результаті це дає змогу визначити подальший напрям експертного дослідження.



Рис. 2.8. Методичні прийоми судово-бухгалтерської експертизи

Розрахунково-аналітичні методичні прийоми включають економічний аналіз, аналітичні розрахунки, статистичні розрахунки та економіко-математичні методи з використанням персональних комп'ютерів.

Економічний аналіз в судово-бухгалтерській експертизі використовують при дослідженні питань, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції, використанням трудових ресурсів, виявленням необґрунтованих перевитрат у собівартості окремих видів продукції, визначенням її рентабельності, встановленням фінансового стану підприємства тощо.

На основі проведеного аналізу експерт висуває робочу гіпотезу, яку потім перевіряє документальними методичними прийомами. Наприклад, аналізуючи обсяг виконаних робіт вантажним автотранспортом, можна висунути припущення про приписки робіт і крадіжку пального. Однак, встановити дійсний стан справ без наявності документальних доказів неможливо.

Аналітичні розрахунки – комплекс експертних процедур, які полягають у відтворенні фінансово-господарської операції за допомогою певної системи взаємозв'язаних розрахунків. Найбільш поширеним видом аналітичних розрахунків у судово-бухгалтерській експертизі є відновлення натурально-вартісного обліку товарно-матеріальних цінностей та зворотна калькуляція собівартості виробленої продукції.

Відновлення натурально-вартісного обліку товарно-матеріальних цінностей застосовується переважно у випадках, якщо система обліку сировини та матеріалів на підприємстві здійснюється лише за вартісними показниками, а згідно потреб розслідуваної справи виникає необхідність відтворити облік за кількісними показниками.

Зворотна калькуляція собівартості виробленої продукції в судово-бухгалтерській застосовується з метою визначення якісної характеристики складових елементів об'єкта експертного дослідження. Її суть, в основному, зводиться до того, що фактичне списання витрат за елементами порівнюють з відповідними нормами. Дана процедура використовується переважно в їдальнях, швейних цехах, консервних заводах.

Статистичні розрахунки в експертному дослідженні застосовують, переважно, при необхідності визначення певної суми матеріальних благ, створених за відповідний період. В процесі експертизи за допомогою ста-

тистичних розрахунків елімінують вплив певних факторів стосовно кінцевого результату, наприклад, ціни пального у складі собівартості продукції.

Економіко-математичні методи в судово-бухгалтерській експертизі застосовують при необхідності здійснення складних економічних розрахунків, зокрема, методу лінійного програмування для вивчення питань доцільності випуску того чи іншого виду продукції, виявлення резервів економії тощо. Результати застосування у судово-бухгалтерській експертизі розрахунково-аналітичних методичних прийомів оформляють у вигляді відомостей-додатків до висновку експерта-бухгалтера.

Одними із найважливіших видів методичних прийомів судово-бухгалтерської експертизи є документальні методичні прийоми, які включають інформаційне моделювання, експертизи різних видів, дослідження документів і нормативно-правове регулювання. В експертних дослідженнях вони використовуються в поєднанні із загальнонауковими та емпіричними методичними прийомами.

Суть документальних методичних прийомів полягає в тому, що будь-який об'єкт експертизи повинен бути документально підтверджений. Для цього експерт-бухгалтер вивчає відповідність переданих на експертизу документів на предмет їх достовірності.

Для фіксації та якісної характеристики процесів фінансово-виробничої діяльності підприємств системою бухгалтерського обліку передбачено відповідні способи та прийоми пізнання господарської дійсності, які формують метод бухгалтерського обліку. До елементів методу бухгалтерського обліку належать: документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, система рахунків, метод подвійного запису, баланс та звітність. Використання кожного з вище наведених елементів регламентується відповідними положеннями, інструкціями, затвердженими Кабінетом Міністрів України, Міністерством фінансів України, Національним банком України і т.д.

В процесі здійснення судово-бухгалтерської експертизи з використанням облікової документації проводять ряд процедур.

Перша – вибір необхідних даних, зокрема показників, які забезпечують повну і всебічну характеристику питань, винесених на розгляд судово-бухгалтерської експертизи.

Друга – перевірка достовірності зібраних даних, тобто арифметична, логічна, візуальна перевірка конкретних показників, необхідних для експертного дослідження. Особливу увагу при цьому слід звертати на синтетичні показники, одержані в результаті зведення чи групування первинних даних, оскільки саме тут найчастіше виникають помилки, іноді й виключно механічні.

Третя – дослідження і використання фактографічної інформації у системі доказів судово-бухгалтерської експертизи. При цьому існує два основних напрями: 1) дослідження синтетичних (узагальнених) даних, одержаних в результаті групування однорідних аналітичних показників; 2) поглиблення дослідження, тобто детальне вивчення аналітичних даних про конкретні здійснені господарські операції.

До методичних прийомів, які застосовуються у процесі судово-експертної діяльності належать (рис. 2.9):

- 1) органолептичні;
- 2) розрахунково-аналітичні;
- 3) документальні;
- 4) узагальнення і реалізації результатів експертизи.

1. Органолептичні методичні прийоми – дослідження об'єкта експертизи, яке здійснюються за допомогою органів людини:

- контрольне вимірювання площі;
- візуальне визначення якості продукції;
- дегустація товарів тощо.

2. Розрахунково-аналітичні методичні прийоми – дослідження об'єкта експертизи, яке здійснюється шляхом відповідних розрахунків і аналітичних дій (наприклад, встановлення відповідності фактичних витрат сировини на виробництво продукції встановленим стандартам і нормативам, обчислення темпів зростання продуктивності праці тощо).



Рис. 2.9. Методичні прийоми судово-бухгалтерської експертизи

3. Документальні методичні прийоми – дослідження об'єкта експертизи, яке ґрунтується на використанні бухгалтерської інформації, зафіксованої у відповідних документах.

4. Методичні прийоми узагальнення і реалізації результатів судової експертизи – завершальна стадія дослідження об'єкта експертизи, завданням якої є формування підсумкових даних експертного дослідження, групування виявлених недоліків і зловживань, реалізація результатів експертизи.

У процесі проведення конкретних експертних процедур судовою експертизою застосовуються відповідні методичні прийоми, які забезпечують здійснення обґрунтованого експертного дослідження господарських операцій, винесених на її розгляд.

Найбільшого поширення у судово-бухгалтерській експертизі набули розрахунково-аналітичні методичні прийоми, які дозволяють встановити загальний стан об'єктів дослідження. Зокрема, ці методичні прийоми використовуються при встановленні рівня виконання замовлень, відповідності витрат сировини і матеріалів на виробництво продукції чинним нормам і нормативам, дослідженні ритмічності виробництва, збитковості окремих видів продукції тощо. В результаті ці прийоми дають змогу визначити подальший напрям експертного дослідження.

Розрахунково-аналітичні методичні прийоми включають економічний аналіз, аналітичні розрахунки, статистичні розрахунки та економіко-математичні методи з використанням електронно-обчислювальної техніки, переважно, персональних комп'ютерів.

Економічний аналіз в судово-бухгалтерській експертизі використовують при дослідженні питань, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції, використанням трудових ресурсів, виявленням необґрунтованих перевитрат у собівартості окремих видів продукції, визначенням її рентабельності, встановленням фінансового стану підприємства тощо.

На основі проведеного аналізу експерт висуває робочу гіпотезу, яку потім перевіряє документальними методичними прийомами. Наприклад, ана-

лізуючи обсяг виконаних робіт вантажним автотранспортом, можна висунути припущення про приписки робіт і крадіжку пального. Однак, встановити дійсний стан справ без наявності документальних доказів неможливо.

Аналітичні розрахунки – комплекс експертних процедур, які полягають у відтворенні фінансово-господарської операції за допомогою певної системи взаємозв'язаних розрахунків. Найбільш поширеним видом аналітичних розрахунків у судово-бухгалтерській експертизі є відновлення натурально-вартісного обліку товарно-матеріальних цінностей та зворотна калькуляція собівартості виробленої продукції.

Відновлення натурально-вартісного обліку товарно-матеріальних цінностей застосовується переважно у випадках, якщо система обліку сировини та матеріалів на підприємстві здійснюється лише за вартісними показниками, а згідно потреб розслідуваної справи виникає необхідність відтворити облік за кількісними показниками.

Зворотна калькуляція собівартості виробленої продукції в судово-бухгалтерській застосовується з метою визначення якісної характеристики складових елементів об'єкта експертного дослідження. Її суть, в основному, зводиться до того, що фактичне списання витрат за елементами порівнюють з відповідними нормами. Дана процедура використовується переважно в їдальнях, швейних цехах, консервних заводах, інших виробництвах. Наприклад, при зворотному калькулюванні продукції у закладах громадського харчування визначають повноту закладання продуктів у певні страви відповідно до рецептурних норм.

Статистичні розрахунки в експертному дослідженні застосовують, переважно, при необхідності визначення певної суми матеріальних благ, створених за відповідний період. В процесі експертизи за допомогою статистичних розрахунків елімінують вплив певних факторів стосовно кінцевого результату, наприклад, ціни пального у складі собівартості продукції.

Економіко-математичні методи в судово-бухгалтерській експертизі застосовують при необхідності здійснення складних економічних розрахун-



ків, зокрема, методу лінійного програмування для вивчення питань доцільності випуску того чи іншого виду продукції, виявлення резервів економії.

Результати застосування у судово-бухгалтерській експертизі розрахунково-аналітичних методичних прийомів оформляють у вигляді відомостей-додатків до висновку експерта-бухгалтера.

Одними із найважливіших видів методичних прийомів судово-бухгалтерської експертизи є документальні методичні прийоми, які включають інформаційне моделювання, експертизи різних видів, дослідження документів і нормативно-правове регулювання. В експертних дослідженнях вони використовуються в поєднанні із загальнонауковими та емпіричними методичними прийомами.

Суть документальних методичних прийомів полягає в тому, що будь-який об'єкт експертизи повинен бути документально підтверджений. Для цього експерт-бухгалтер вивчає відповідність переданих на експертизу документів на предмет їх достовірності.

У документах обов'язково повинні бути певні передбачені законодавством реквізити. Без цього документ не може вважатись якісно підготовленим і не має юридичної сили. В процесі судово-бухгалтерської експертизи вивчають стан дотримання вимог відповідних положень і вплив відхилень від цих вимог на виявлені недоліки – приписки, нестачі, визначають відповідальних осіб за ці порушення тощо.

Господарські операції, які згідно рішення правоохоронних органів стали об'єктами судово-бухгалтерської експертизи, досліджують безпосередньо за даними первинних облікових документів із застосуванням таких основних методів (рис. 2.10).

Метод документальної перевірки документів включає такі способи проведення експертного дослідження: за формою і змістом; арифметичну перевірку; аналітичну перевірку; логічну перевірку; нормативну перевірку.

За формою і змістом судово-бухгалтерська експертиза досліджує первинні документи щодо оформлення на бланках типової форми, наявності всіх

необхідних реквізитів, які повинні всебічно характеризувати здійснену фінансово-господарську операцію, з метою підтвердження юридичної сили певного документа стосовно відображеного в ньому господарського факту. Якщо в первинних документах є підчищення чи необумовлені виправлення, то експерт-бухгалтер передає їх слідчому чи суду для призначення криміналістичної експертизи.



Рис. 2.10. Основні методи дослідження документів в процесі судово-бухгалтерської експертизи

Арифметична перевірка документів полягає насамперед в перевірці підсумкових даних, арифметичних розрахунків, правильності таксування.

Аналітична та логічна перевірка документів проводиться при виникненні необхідності в процесі проведення судово-бухгалтерської експертизи групування однорідних порушень нормативно-правових актів та інструктив-

них матеріалів у досліджуваних фінансово-господарських операціях підприємства, застосуванні елементів логіки при дослідженні певних показників.

Нормативна перевірка передбачає встановлення відповідності здійснених господарських операцій діючим нормативно-правовим актам, перевірку правильності бухгалтерських проводок тощо.

Таким чином, застосовуючи метод документальної перевірки, експерт робить висновки щодо якісно чи неякісно підготовлених документів.

Метод зіставлення бухгалтерських документів полягає у порівнянні змісту і реквізитів різних бухгалтерських документів, виявленні протиріч і розбіжностей між ними. Це найпоширеніший метод, оскільки внаслідок специфіки обліку кожна господарська операція фіксується у декількох документах, пов'язаних між собою єдністю цих операцій. Метод зіставлення бухгалтерських документів включає такі способи досліджень:

- 1) контрольну звірку документів;
- 2) зустрічну перевірку документів;
- 3) спосіб відновлення кількісно-сумарного обліку.

Контрольна звірка є особливо важливою при експертизі операцій, пов'язаних з реалізацією продукції різного асортименту і якості за готівку, оскільки сума виручки при надходженні в касу підприємства чи на поточний рахунок у банку не розшифровується за асортиментом, кількістю і ціною. Контрольна звірка дає змогу експерту-бухгалтеру встановити також наявність неоприбуткованої продукції (так званої "лівої").

Спосіб зустрічної перевірки бухгалтерських документів полягає у паралельному співставленні документів досліджуваного підприємства із документами, які належать його діловим партнерам стосовно певних господарських операцій. Як правило, зустрічна перевірка документів проводиться лише при їх незначній кількості експертом-бухгалтером за участю слідчого. При значній кількості документів доцільним є проведення ревізії.

Спосіб відновлення кількісно-сумарного обліку, як правило, є найефективнішим при застосуванні сальдового методу обліку товарно-матері-

альних цінностей, оскільки для об'єктивного відтворення реальних масштабів зловживань необхідно мати не лише вартісні, але й кількісні дані. Для цього на основі первинних документів і карток складського обліку відновлюють записи про кількісний і вартісний рух товарно-матеріальних цінностей, виявляють розбіжності між даними про фактичне надходження і видачу з даними, відображеними у картках.

Метод інформаційного моделювання застосовується у випадках, коли частина бухгалтерських документів втрачена або знищена. Оскільки кожна господарська операція фіксується спочатку у первинних документах, а потім у регістрах зведеного, аналітичного і синтетичного обліку, відповідно існує реальна можливість відновити облік навіть при частковій втраті документів.

Відновленням обліку займаються облікові працівники. Експерт-бухгалтер проводить моделювання, тобто створює відповідну матеріальну систему, яка замінює втрачені документи і є джерелом інформації про наявні в них дані. Є два види інформаційного моделювання:

- 1) матеріальне;
- 2) уявне.

Матеріальне моделювання здійснюють облікові працівники і ревізори відтворенням втрачених документів на основі їх взаємозв'язку з іншими документами, що відображають таку фінансово-господарську операцію.

Уявне моделювання, яке проводить експерт-бухгалтер, полягає в конструюванні моделі, тобто уявного документа. Цим видом моделювання експерт-бухгалтер перевіряє правильність методів, що застосовувались при матеріальному моделюванні. Воно виконується схемами, рисунками, математичними формулами.

Лише таким методом моделювання можна встановити реальну суму збитків при відтворенні кількісно-сумарного обліку товарно-матеріальних цінностей за умови втрати частини бухгалтерських документів.

## ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Практика розслідування кримінальних справ про порушення в обліку сільськогосподарської діяльності та інших корисливих злочинів свідчить, що у випадках, коли документальна ревізія по кримінальній справі проведена якісно і виконані всі необхідні дії по збору доказів, відповідно до вимог Кримінально-процесуального кодексу України судово-бухгалтерська експертиза в основному не призначається.

2. Найбільшого поширення у судово-бухгалтерській експертизі набули розрахунково-аналітичні методичні прийоми, які дозволяють встановити загальний стан об'єктів дослідження. Зокрема, ці методичні прийоми використовуються при встановленні рівня виконання замовлень, відповідності витрат сировини чинним нормам і нормативам, дослідженні ритмічності виробництва, збитковості окремих видів продукції тощо. В результаті це дає змогу визначити подальший напрям експертного дослідження.

3. Правомірним є твердження, що об'єкти судово-бухгалтерської експертизи у провадженнях, пов'язаних з сільськогосподарською діяльністю, матимуть певні особливості. Формування галузевої методики судово-бухгалтерської експертизи передбачає узагальнення таких специфічних об'єктів у сільському господарстві. Вважаємо за доцільне віднести до них біологічні активи; відносини власності, в тому числі майнові, земельні; спеціальні режими оподаткування; державну (бюджетну) підтримку за програмами; формування та використання галузевих нематеріальних активів (високопродуктивних порід тварин та сортів рослин і т.д.); зміну вартості біологічних активів; формування та розподіл результатів сільськогосподарської діяльності.

4. Період і конкретні терміни розслідування правоохоронними органами кримінальних і цивільних справ передбачені відповідними процесуальними нормами, а строки проведення експертизи та подання висновку експерта-бухгалтера – безпосередньо постановами про призначення судово-бухгалтерської експертизи.

## РОЗДІЛ 3

### ПЕРСПЕКТИВИ ТА ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ СУДОВО-ЕКСПЕРТНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

#### **3.1. Оптимізація методології виявлення та документування економічних злочинів**

Ефективність розкриття злочинів великою мірою залежить від своєчасного виявлення їх ознак, науково-теоретичного і практичного знання техніко-економічної та соціальної природи скоєння злочинів.

Визначальною аксіомою в даному випадку є взаємопов'язаність і взаємозалежність окремих економічних процесів і явищ, яка служить методологічним обґрунтуванням тези щодо відсутності невідомих дій, оскільки будь-яку дію можна пізнати за прямими або опосередкованими ознаками, що залишаються як у матеріальних об'єктах, так і у свідомості окремих осіб.

Гласні методи виявлення і документування злочинів, спрямованих проти розкрадання майна підприємств, можна об'єднати в три основних групи:

- 1) спеціальні методи економічного аналізу;
- 2) методи дослідження документів;
- 3) методи фактичного контролю за здійсненими фінансово-господарськими операціями.

Джерелами економічного аналізу є:

- 1) планова інформація, яка міститься, переважно, в різних планах, додаткових завданнях, кошторисах тощо;
- 2) облікова інформація, до якої належить бухгалтерська, статистична й оперативно-технічна звітність, а також дані поточного бухгалтерського обліку;
- 3) позаоблікова періодична інформація, яка ґрунтується на даних актів відомчих ревізій, актів та матеріалів перевірок, що здійснюються іншими органами контролю (податковими інспекціями, Міністерством фінансів, установами банків тощо);

- 4) нормативно-довідкова інформація, яка міститься в довідниках, інструкціях, держстандартах і таке інше.

За допомогою оперативного-економічного аналізу можливо вирішити різноманітні завдання, наприклад:

- 1) оцінку оперативної обстановки щодо зберігання матеріальних цінностей і коштів;
- 2) виявлення у діяльності підприємства криміногенних ділянок;
- 3) виявлення ознак можливих розкрадань та інших корисливих зловживань;
- 4) визначення причин та умов, що сприяють утворенню необлічених лишків товарно-матеріальних цінностей, а також безгосподарності, вчиненої розкраданням, інших корисливих правопорушень.

Оперативно-економічний аналіз включає кілька прийомів (елементів), які дозволяють виявити ознаки негативних сторін діяльності підприємства. До таких прийомів слід віднести такі:

1. Аналіз виконання плану виробництва продукції у порівнянні з аналізом виконання плану її реалізації. В основу даного аналізу покладений принцип відповідності даних, що характеризують виконання плану виробництва продукції і її реалізації. Іншими словами, виконання плану виробництва продукції повинно забезпечувати аналогічне виконання плану її реалізації, дотримання інших договорів та угод. Порушення цього принципу необхідно розглядати як ознаку вчинення корисливих правопорушень.

2. Аналіз виконання плану обсягу перевезень вантажів полягає у визначенні різниці між звітним обсягом перевезень вантажів та розрахунковою потужністю вантажотранспортного парку автомобілів підприємства.

Необхідно мати на увазі, що чим більша різниця між фактичним обсягом перевезень і розрахунковою потужністю автопарку, тим імовірнішим є вчинення корисливих правопорушень. Ця різниця може вказувати на певну величину приписок обсягу перевезень вантажів. Як відомо, такі приписки робляться, переважно, навмисно з метою незаконного одержання заробітної

плати та інших грошових виплат або для отримання наднормативних запасних частин, бензину та інших паливо-мастильних матеріалів, які пізніше можуть бути незаконно привласнені.

3. Аналіз витрат сировини і матеріалів на виробництво продукції з урахуванням передбачених норм. Даний прийом економічного аналізу дозволяє виявити ознаки можливих відхилень від нормального технологічного процесу, створення необлічених лишків як сировини, так і готової продукції. Технологічний процес виготовлення продукції базується на дотриманні норм витрат сировини на одиницю продукції з врахуванням нормативів виробничих витрат та нормативів одержання відходів при виробництві.

Для виявлення ознак розкрадань, учинених шляхом виготовлення і збуту необліченої продукції, варто порівняти такі економічні показники, як: виконання плану виробництва продукції, витрати матеріалів, сировини та електроенергії на одиницю продукції у порівнянні з нормативами; собівартість виробництва продукції у порівнянні з плановою собівартістю.

При застосуванні експертами методу оперативно-економічного аналізу необхідно мати на увазі, що кількість економічних показників, які відображають господарську діяльність підприємства у різаних формах обліку та звітності дуже велика, відповідно необхідно враховувати лише ті показники, які відповідають меті аналізу.

Економіко-правовий аналіз – це комплексне дослідження господарської діяльності підприємства (або галузі в цілому). Економіко-правовий аналіз, як і оперативно-економічний, ґрунтується на виявленні можливих протиріч між обліковими і техніко-економічними показниками діяльності фірми.

Основними напрямками економіко-правового аналізу є:

- 1) здійснення комплексних досліджень причин економічних злочинів та умов, які сприяють учиненню розкрадань, безгосподарності, посадових та господарських злочинів;
- 2) розробка пропозицій щодо збереження майна підприємств шляхом правових, організаційних і економічних заходів;



- 3) участь у розробці проектів законодавчих і нормативних актів, які регламентують соціально-правові відносини у сфері збереження майна підприємств різних форм власності;
- 4) прогнозування злочинних проявів в економіці держави;
- 5) здійснення координації з науковими установами, державними і громадськими організаціями в розробці комплексних заходів, спрямованих на боротьбу зі злочинами у сфері економіки.

На основі економіко-правового аналізу повинні розроблятися рекомендації щодо виявлення шляхів і способів створення лишків матеріальних цінностей і способів їх розкрадання, щодо використання доцільних методів документування. Такі рекомендації спрямовані на виявлення різних протиріч, невідповідностей у системі показників, що характеризують діяльність підприємства. Викриття цих протиріч дозволяє висувати обґрунтовані версії про можливі ознаки розкрадань та інших корисливих зловживань. Рекомендації можуть бути використані для збору, систематизації і оцінки доказів по кримінальній справі, для внесення пропозицій щодо усунення обставин, які сприяють скоєнню злочинів.

Комплексне дослідження діяльності підприємств дозволяє викривати криміногенні фактори в масштабі певної галузі народного господарства. Більше того, економіко-правове дослідження конкретної галузі передбачає розробку спеціальних кримінологічних заходів, спрямованих на виявлення та усунення негативних процесів у технології виробництва, в обліку тощо.

Розслідування та доказ злочинних дій тих чи інших осіб, спрямованих проти майна підприємства, пов'язане із застосуванням спеціальних методів документальної перевірки. Використання спеціальних методів документальної перевірки облікових даних для виявлення корисливих зловживань залежить від способу маскування цих даних при скоєнні злочину.

Розкриття замаскованих злочинів здійснюється шляхом виявлення в облікових документах таких обставин:

- 1) протиріччя у змісті окремого документа;
- 2) протиріччя між даними кількох взаємопов'язаних документів;

- 3) відхилення облікових даних, що містяться в документах, від звичайного порядку руху майна.

Відповідно до цього методи дослідження облікових даних поділяють на три групи:

- 1) метод дослідження окремого документа;
- 2) методи дослідження кількох документів, які відображають певну господарську операцію або взаємопов'язані операції;
- 3) методи дослідження облікових даних, які відображають рух однорідного майна.

Документальна перевірка господарських операцій і процесів є одним із головних методів документального контролю. Вона здійснюється на підставі аналізу первинних документів, облікових реєстрів та звітності з метою установлення законності, доцільності та достовірності господарських операцій у діяльності підприємства.

Аналіз документів може проводитись:

- 1) суцільним способом;
- 2) вибіркоvim способом.

Метод дослідження окремого документа застосовується для виявлення протиріч у змісті документа між окремими зафіксованими у ньому даними, а також з метою визначення дійсності документа (наявність усіх потрібних реквізитів). При цьому важливим є виділення двох категорій порушень: “помилка” і “обман”.

Помилка – це ненавмисне викривлення фінансової інформації:

- 1) арифметичні або граматичні помилки в облікових записах;
- 2) неправильне відображення господарських фактів;
- 3) некваліфіковане застосування облікових рішень (переважно внаслідок некомпетентності, наприклад, щодо залишкової вартості основних засобів) [5, с. 31].

Обман – навмисне неправильне подання фінансової інформації однією або кількома особами із складу керівництва чи службовців підприємства.

Основними (типовими) методами обману є:

- 1) маніпуляція, фальсифікація або зміна записів у документах;
- 2) навмисне віднесення до активів інших статей;
- 3) знищення записів або документів;
- 4) відображення операцій без розкриття їхнього змісту;
- 5) неправильне застосування прийнятих на підприємстві облікових рішень (наприклад, часто не видають квитанцій тощо) [5, с. 31].

Чіткого розмежування категорій “помилка” і “обман” не існує ні у вітчизняній практиці обліку та контролю, ні у зарубіжній. В загальному підсумку все залежить від трактування їхнього змісту в процесі дослідження облікової документації та її відповідності здійсненим операціям.

Дослідження окремого документа здійснюється за допомогою таких прийомів, як:

- 1) перевірка документів за формою;
- 2) нормативна перевірка;
- 3) арифметична перевірка.

При перевірці документів за формою визначається повнота і правильність заповнення реквізитів, які характеризують кількісну та якісну сторону господарської операції. Крім того, перевіряється наявність незастережних виправлень, підчисток та дописувань тексту, достовірність підписів посадових і матеріально відповідальних осіб.

Ознаками підчистки документів можуть бути порушення структури паперу, псування ліній захисної сітки або штрихів тексту, розходження чорнил у записах.

Ознаками дописок тексту документів є відмінності шрифту, почерку, чорнил тощо.

Про підробку підписів свідчать наявність штрихів, конфігурації підпису і таке інше.

Нормативна перевірка облікової документації полягає, насамперед, в зіставленні фактичних даних з установленими нормативами, кошторисами, стандартами, тарифами, розцінками, які містяться в даному документі.

При арифметичній перевірці даних документа установлюється правильність підсумкових показників як по горизонталі (в наряді на оплату праці перевіряється правильність множення обсягу виконаної роботи на розцінку), так і по вертикалі (правильність підрахунку по рядках у платіжно-розрахунковій відомості).

Арифметична перевірка дає можливість виявити зловживання, приховані неправильними арифметичними діями.

Застосування методу дослідження окремого документа дає можливість виявити підроблені документи, які є ознакою таких злочинів, як розкрадання майна підприємства і службова підробка.

На практиці бувають випадки, коли відображені в окремому обліковому документі дані не містять у собі яких-небудь протиріч. У той же час зіставлення даних кількох документів, що відображають ті чи інші господарські операції, може привести до виявлення невідповідностей (протиріч). Для виявлення таких невідповідностей застосовуються методи дослідження кількох документів, що відображають взаємопов'язані господарські операції, а саме методи зустрічної перевірки і взаємного контролю.

Метод зустрічної перевірки полягає у зіставленні різних примірників документа з метою встановлення їх тотожності.

Ефективність застосування цього методу обмежена ситуаціями, коли, по-перше, всі примірники документа є в наявності на підприємстві (або підприємствах), але у змісті даних цих примірників встановлені певні протиріччя (відхилення); по-друге, коли в одному підприємстві або організації примірники документа збережені, а в іншому, пов'язаному з ним підприємстві, відсутні з яких-небудь причин. Отже, зустрічна перевірка може бути використана лише при визначенні достовірності тих господарських операцій, які оформлені документами, що складаються в кількох примірниках. Застосовуючи цей метод, експертні установи можуть виявити ознаки приписок щодо перевезення вантажів автотранспортом, ознаки розкрадання матеріальних цінностей при надходженні їх від постачальника в торговельну мережу, а

також корисливих зловживань при закупівлі заготівельником сільськогосподарської продукції в індивідуальних здавальників і таке інше.

Таким чином, при зіставленні різних примірників документа можна виявити протиріччя, що свідчать про скоєння злочину.

Існує багато господарських операцій, які оформлюються документами в одному примірнику, наприклад, видача готівки з каси підприємства за видатковим касовим ордером чи за розрахунково-платіжною відомістю, оформлення закупівлі сільськогосподарської продукції закупівельною відомістю тощо. Такі операції не можуть підлягати зустрічній перевірці. Стосовно них використовується метод взаємного контролю.

Метод взаємного контролю полягає в зіставленні облікових даних, що містяться у різних взаємопов'язаних документах, в яких прямо або опосередковано відображається господарська операція.

Порівняно з методом зустрічної перевірки метод взаємного контролю має ширшу сферу застосування. Метод взаємного контролю може бути застосований для зіставлення даних різних систем обліку – бухгалтерського, оперативного, статистичного. Зіставленню можуть підлягати:

- 1) бухгалтерські документи, які відображають надходження товарно-матеріальних цінностей, і розрахункові документи, тобто документи, які відображають оплату підприємству-постачальнику відвантажених матеріальних цінностей;
- 2) бухгалтерські документи, які характеризують господарську операцію і небухгалтерські документи (документи відділу кадрів, відділу з претензійної роботи, лабораторій тощо);
- 3) бухгалтерські документи, що відображають рух матеріальних цінностей, у порівнянні з “чорновими записами” матеріально відповідальних осіб, інші документи неофіційного обліку;
- 4) дані бухгалтерського обліку і дані оперативного та статистичного обліку;
- 5) дані первинних та зведених документів і дані бухгалтерських облікових реєстрів;

- б) бухгалтерські документи, які відображають видачу матеріальних цінностей та грошових коштів, і документи, які є підставою для нарахування і видачі грошових коштів або видачі матеріальних цінностей.

Використовуючи метод взаємного контролю на практиці, необхідно мати на увазі, що він допомагає не лише викрити ознаку корисливих зловживань, але й підтвердити або спростувати ознаку скоєння злочину. Більше того, за його допомогою можна встановити коло осіб, що брали участь у протиправних діях або причетні до цього, чи, навпаки, спростувати версію про співучасть у злочині окремих працівників підприємства.

Методи дослідження окремого документа або кількох документів, що відображають взаємопов'язані господарські операції, дозволяють викрити лише певне коло корисливих зловживань. Зустрічаються випадки, коли протиріччя даних документів є свідченням відхилень від звичайного порядку руху товарно-матеріальних цінностей. Прикладом може бути ситуація, коли кількість залишку товару на певну дату і надходження товару протягом певного строку менша, ніж його витрата за вказаний період. Це свідчить про відображення “незвичайної” операції, тому що не можна витратити матеріальних цінностей більше, ніж їх було на складі. Причиною цього протиріччя може бути помилка в обліку або створення на складі лишків товару.

Такі відхилення можна виявити шляхом використання методів аналізу облікових даних, які відображають рух однорідних матеріальних цінностей:

- 1) методу відновлення кількісно-сумового обліку;
- 2) методу контрольного зіставлення залишків;
- 3) методу зворотної калькуляції.

Відновлення кількісно-сумового обліку матеріальних цінностей застосовується у випадках, коли на підставі первинних документів по прибутку та видатку майна в картках аналітичного (складського) обліку необхідно відновити, а точніше відтворити облік майна за кількісними показниками. Цей метод використовується при виявленні корисливих зловживань як на підприємствах, де облік проводиться за вартістю товарів (груповий облік), в

підприємствах торгівлі, так і в підприємствах, де застосовується натурально-вартісний облік руху матеріальних цінностей.

На складах підприємств різних галузей народного господарства матеріально відповідальними особами здійснюється кількісний облік руху кожного виду товару окремо на картках аналітичного обліку. З метою контролю правильності відображення на картках господарських операцій бухгалтерія підприємства регулярно перевіряє записи в картотеці.

Застосування методу відновлення кількісно-сумового обліку передбачає складання нової картотеки по складу за період перевірки, на підставі матеріалів інвентаризації та прибутково-видаткової документації. Відновленню може підлягати вся картотека або її частина, у зв'язку з чим розрізняють суцільне та вибіркоче відновлення кількісно-сумового обліку.

При суцільному відновленні за період перевірки відновлюються записи в картках аналітичного обліку за всіма найменуваннями матеріальних цінностей з наступним відновленням записів на синтетичних рахунках, при вибіркочому – відновлюється облік лише окремих матеріальних цінностей.

Оскільки суцільне відновлення кількісно-сумового обліку потребує великих витрат праці і часу, його використовують лише в окремих випадках:

- 1) у випадку перекрученості аналітичного (складського) і синтетичного обліку;
- 2) у випадку невідповідності записів на картках аналітичного обліку даним первинних документів, що призвело до приховування корисливих зловживань;
- 3) у випадку здійснення обліку нових матеріальних цінностей і цінностей, які були в споживанні, на тих самих картках аналітичного обліку, і використання цих обставин злочинцями для приховування розкрадань.

Відновлення кількісно-сумового обліку як метод документування та виявлення корисливих злочинів використовується при розслідуванні розкрадань на торговельних та оптових базах різних галузей народного господарства, підприємствах громадського харчування, а також у торгівлі.

Шляхом використання цього методу можуть бути викриті нестачі та лишки матеріальних цінностей, які утворилися за рахунок сумових різниць внаслідок пересортування однорідних товарів, навмисного знищення реєстрів бухгалтерського обліку з метою приховування розкрадань майна та інші ознаки корисливих зловживань у сфері економіки.

Одним із методів виявлення ознак розкрадань за документами є метод контрольного зіставлення залишків матеріальних цінностей. Цей метод застосовується в торговельних організаціях, в яких видаток (продаж) товарів не документується, що робить неможливим проведення в них повного відновлення кількісно-сумового обліку.

При контрольному зіставленні залишків порівнюються дані про рух товарів за певний інвентаризаційний період, що містяться в документах:

- 1) інвентаризаційний опис на початок періоду (встановлюються залишки товарів, які були в наявності на початок періоду);
- 2) документи, що відображають надходження товару за цей інвентаризаційний період (накладні, рахунки-фактури);
- 3) документи, які відображають видаток товарів за цей період (продаж товарів за безготівковим рахунком, у кредит, повернення готових страв на кухню тощо);
- 4) інвентаризаційний опис на кінець інвентаризаційного періоду (встановлюється фактична кількість товарів).

При зіставленні вказаних документів до залишків товарів, що відображені в інвентаризаційному описі на початок інвентаризаційного періоду, додається кількість товарів, які надійшли за документами протягом інвентаризаційного періоду, а кількість реалізованих (за документами) товарів віднімається від попередньої суми. Якщо на кінець інвентаризаційного періоду кількість товарів перевищує суму залишків і надходжень (протягом періоду перевірки), це може свідчити про приписки майна в інвентаризаційному описі на кінець періоду, про заниження залишків товарів на початок періоду або про наявність товарів, що надійшли, але не оформлені відповідними документами.



Можливості даного методу збільшуються при зіставленні залишків товарів за скорочені інвентаризаційні періоди, оскільки за триваліший період злочинцям легше завуалювати різні зловживання, приховати нестачу товарно-матеріальних цінностей, реалізувати необліковані товари тощо.

Різновидом відновлення кількісно-сумового обліку, що застосовується в підприємствах громадського харчування, є метод зворотної калькуляції. Його зміст полягає у визначенні повноти закладання продуктів у страви або виробу, дотримання норм закладки, передбачених збірником рецептур, які містяться в калькуляційних картках. Для цього аналізують дані меню, вимоги на видачу продуктів із комори (складу) на кухню, акта про реалізацію і відпуск виробів з кухні, дані контрольного розрахунку продуктів за нормами закладки на виготовлення страви. За допомогою контрольного розрахунку визначають потребу в сировині за нормами збірника рецептур і порівнюють дані з кількістю продуктів, фактично списаних на виробництво конкретної страви.

Використання цього методу передбачає виявлення ознак розкрадання продуктів або грошових коштів, що здійснюються шляхом утворення лишків продуктів або страв, з подальшою їх реалізацією. У зв'язку з цим на практиці ефективність застосування методу зворотної калькуляції досягається комплексним використанням таких методів, як: проведення інвентаризації на складі, кухні та в касі підприємства; контрольна закупка страв і своєчасне проведення лабораторного аналізу. Результати цих заходів в порівнянні з іншими матеріалами, зібраними в процесі перевірки відомостей, можуть служити доказами по кримінальній справі про розкрадання.

У практиці судово-експертних установ зустрічаються замасковані розкрадання й інші корисливі злочини, які в даних бухгалтерського обліку не відображені. У таких випадках викрити протизаконні господарські операції допомагають методи фактичного контролю, які передбачають перевірку матеріальних цінностей у натурі.

Одним із основних методів фактичного контролю є інвентаризація, за допомогою якої встановлюються фактичні залишки матеріальних цінностей у

місцях їх зберігання. Інвентаризація використовується при проведенні багатьох профілактичних і оперативно-розшукових заходів, спрямованих на попередження та виявлення розкрадань майна підприємств.

Важливим засобом виявлення корисливих правопорушень є метод контрольної закупки. Він використовується, в більшості випадків, для виявлення обману при відпуску готової продукції, а також з метою підтвердження або спростування відомостей про розкрадання товарів та грошових коштів у підприємствах роздрібною торгівлі та громадського харчування.

Для проведення контрольної закупки ініціатор (ревізор, оперативний працівник) як рядовий покупець у присутності не менше двох представників громадськості просить відпустити йому певну кількість товарів. Після того, як товар зважено або відміряно і продавець повернув покупцеві чек про оплату цього товару, оголошується, що проводиться контрольна закупка.

У присутності продавця, керівника торгового підприємства та представників громадськості перевіряється фактична вага або міра відпущеного товару, про що складається спеціальний акт контрольної закупки, який підписується всіма учасниками перевірки.

У підприємствах громадського харчування таким чином проводиться контрольна закупка страв. При цьому серед представників громадськості, які беруть участь у проведенні закупки, повинен бути товарознавець-харчовик. До участі у відборі страв на пробу з метою визначення певних відхилень у вартості, якості тощо залучаються, крім офіціанта, шеф-повар і керівник підприємства громадського харчування. У разі необхідності страви, які були об'єктом контрольної закупки, направляються в харчову лабораторію для дослідження.

Для виявлення ознак розкрадання сировини, матеріалів та готової продукції, а також для документування шляхів утворення їх лишків на промислових підприємствах широко застосовується метод контрольного запуску сировини у виробництво. Використання даного методу передбачає визначення дійсної кількості сировини, необхідної для випуску одиниці продукції,

а також перевірку правильності застосування норм витрати сировини, відходів та її втрат на різних стадіях технологічного процесу.

Ефективність даного методу значно підвищується при паралельному проведенні інвентаризації сировини на складі матеріалів та інвентаризації продукції на складі готової продукції. Зустрічаються ситуації, коли основною причиною створення нестач та лишків матеріальних цінностей є недовезення або недовантаження товарів при їх надходженні від постачальників, або, навпаки, при їх відвантаженні споживачам. Для підтвердження таких відомостей проводиться комісійне приймання або комісійне відвантаження матеріальних цінностей, про що складається відповідний акт. Цей акт підписується всіма членами комісії та матеріально відповідальною особою. При необхідності матеріали про комісійне приймання та відвантаження можуть бути надіслані за письмовим запитом у слідчий підрозділ органу внутрішніх справ або прокуратури, який розслідує кримінальну справу про розкрадання майна.

### **3.2. Методологія формування висновку експертного дослідження, процесуальної оцінки та реалізації в судовому процесі**

На стадій узагальнення і реалізації результатів судово-бухгалтерської експертизи здійснюються групування і систематизація матеріалів, добутих у процесі експертного дослідження, та складається висновок експерта-бухгалтера. Скільки проведення експертизи є процесуальною дією, то і висновок експерта має відповідати закону та судочинству. Висновок експерта відображає об'єктивні дані, добути фахівцем у процесі дослідження із застосуванням наукових методів, які відповідно до чинного законодавства України мають силу доказів у справі, що розглядається правоохоронними органами.

Висновок експерта-бухгалтера повинен бути повним і науково обґрунтованим. Повнота висновку передбачає багатоаспектну характеристику об'єкта дослідження, джерел інформаційного забезпечення та методики експертного дослідження. Наукова обґрунтованість висновку полягає у застосуванні експертом-бухгалтером в процесі дослідження загальнонаукових та

конкретних емпіричних методичних прийомів. Як свідчить практика здійснення судово-бухгалтерських експертиз, обґрунтованість висновку підвищується в результаті застосування системи аналітичних розрахунків, статистичних групувань, економіко-математичних методів, таблиць, графіків, схем, висновків інших видів експертиз тощо.

До важливих вимог процесуального характеру належать також послідовність і конкретність висновків судово-бухгалтерської експертизи. Висвітлення питань експертного дослідження повинно ґрунтуватись безпосередньо на даних первинної облікової документації та бухгалтерських регістрів, ні в якому випадку не суперечити реальним фактам господарської діяльності, відображеним у системі бухгалтерського обліку підприємства. Оскільки висновки експерта-бухгалтера є доказом в процесі провадження судових справ, він повинен бути чітким, конкретним, лаконічним, і легко сприйматись учасниками судового процесу.

Неприпустимою ознакою висновку експерта-бухгалтера є можливість двозначного тлумачення конкретних рішень. Відповіді на всі питання судово-бухгалтерської експертизи обов'язково повинні обґрунтовуватись системою відповідних доказів.

Структура і зміст висновку експерта-бухгалтера регламентується Кримінально-процесуальним кодексом України.

Висновок експерта-бухгалтера складається з трьох частин: вступної, дослідної та результативної (рис. 3.1).

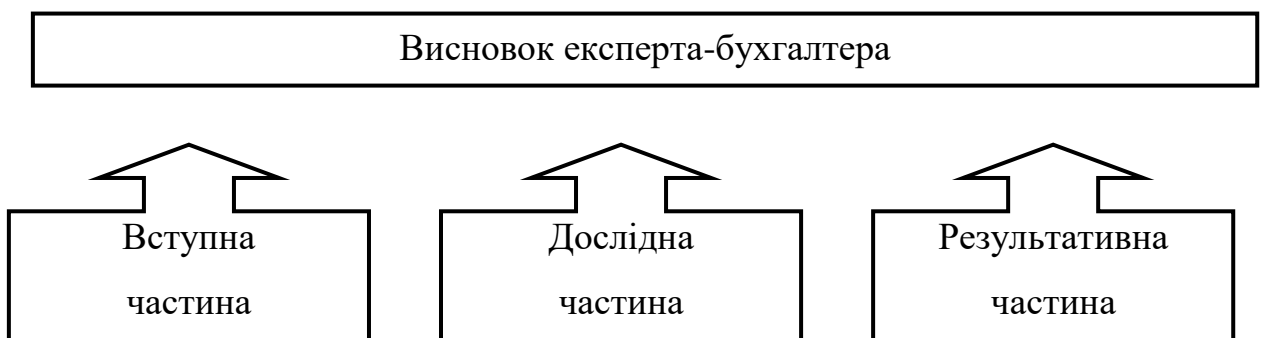


Рис. 3.1. Структура висновку експерта-бухгалтера

Вступна частина висновку експерта-бухгалтера відображує організаційну стадію процесу судово-бухгалтерської експертизи і містить такі дані: прізвище та ініціали експерта; вид відповідальності (кримінальні, цивільна) і номер справи, з якої призначено судово-бухгалтерську експертизу; постанова слідчого, його прізвище та ініціали, назва правоохоронного органу, суду, дата і номер постанови, ухвали суду; найменування експертної установи, яка видала завдання експерту на проведення експертизи, номер і дата завдання; дані про експерта-бухгалтера (освіта, спеціальність, вчений ступінь та інше).

У практиці є випадки, коли експерти-бухгалтери не подають дані про свою освіту, місце роботи та посаду, яку вони займають. У зв'язку з цим суд не може зробити висновок про професійну компетентність експерта, а також у разі потреби застосувати відповідні каральні статті Кримінального кодексу України. Про дію цих статей експерта-бухгалтера завчасно попереджають, і він стверджує це своїм підписом.

Нерідко підставами для проведення експертизи вважають завдання експертної установи, що є помилковим. Завдання лише уповноважує конкретну особу приступити до проведення експертизи відповідно до постанови слідчого або ухвали суду.

У вступі зазначають дату надходження матеріалів на експертизу і її завершення (підписання висновку). У період проведення судово-бухгалтерської експертизи, на стадії попереднього розслідування бувають перерви у зв'язку з викликом експерта у судові засідання, а також через хворобу та інші поважні причини, які призводять до порушення строків подання висновку, тому у висновку після запису про час закінчення експертизи необхідно вказати перерви у її проведенні і причини, які викликали цю перерву. У цій же частині висновку експерт-бухгалтер висвітлює обставини справи. Суть справи викладають відповідно до постанови слідчого або ухвали суду про призначення судово-бухгалтерської експертизи. У висновку, який стосується кримінальних справ, зазначають, коли і ким порушено справу, на підставі яких матеріалів, зміст суті справи, час і період виявлення нестачі або порушення

законодавства у фінансово-господарській діяльності, розмір збитків, відповідальну особу, а також коротке викладення мотивів, з яких призначено експертизу. Якщо органам розслідування не встановлено звинувачуваних, то у висновку вказують, що експертиза проводилась за фактом виявленої нестачі або виявлених правопорушень.

Практика свідчить, що переважна частина кримінальних справ порушується па підставі актів ревізій та інших матеріалів. Тому у вступі до висновку зазначають, коли і ким проведено ревізію фінансово-господарської діяльності, і зокрема тих господарських операцій, які досліджено експертизою, період і час проведення ревізії, склад ревізійної бригади та їхні прізвища, за наказом якої організації вона проводилась. Якщо ревізія не проводилась, то зазначають, ким і коли проведена інвентаризація, яка виявила нестачу цінностей. Зважаючи на те, що експерту-бухгалтеру надано право за дозволом слідчого бути присутнім при допиті звинувачуваних і свідків, а також у зв'язку з судовою практикою, яка потребує участі звинувачуваних у проведенні експертизи, у вступній частині висновку вказують, хто із звинувачуваних брав участь у проведенні експертизи і хто із службових осіб давав пояснення.

Поняття участі у експертизі не слід розглядати як постійну присутність звинувачуваного при проведенні експертизи. Зазначення у висновку судово-бухгалтерської експертизи про участь у ній звинувачуваного, а не його присутність, зумовлено тим, що «присутність» означає пасивну поведінку звинувачуваного і дає йому підставу заявити при судовому розгляді, що він не брав участі у проведенні експертизи, а лише був присутнім.

В умовах демократизації судочинства участь звинувачуваного або навіть і його адвоката у проведенні судово-бухгалтерської експертизи, допомагає уникнути помилок у висновках, своєчасно заявити клопотання про відведення експерта, здійснити через слідчого право пред'явити документи, які він має, але вони відсутні у архіві підприємства, звернути увагу на ті чи інші документи, які досліджуються експертом, відповідати через слідчого на запитання експерта і давати йому пояснення тощо.

У вступній частині висновку слід зазначити місце проведення експертизи. Це необхідно для того, щоб суд міг перевірити, чи достатні були умови для проведення експертного дослідження, чи було створено умови звинувачуваному для участі у ній.

Суд другої інстанції рішення суду скасував, оскільки місце проведення експертизи не сприяло правильному експертному дослідженню.

У вступній частині висновку висвітлюють питання, поставлені на дослідження експертизи, у тому формулюванні, у якому вони поставлені слідчим або судом. Разом із тим слід зазначити, що можна змінювати послідовність постановки їх з метою найбільш глибокого і повного дослідження з неодмінним поясненням експертом причин такого перегрупування. В окремих випадках, якщо експерту подано неправильне або невдале формулювання питання, він приводить його повністю і без змін, але одночасно зазначає, у якій редакції це питання прийнято для дослідження експертизою.

У вступній частині висновку описують матеріали, подані на дослідження експертизи, – томи справи із кількістю аркушів у кожному томі, первинні документи, облікові реєстри з обов'язковим зазначенням, до яких рахунків бухгалтерського обліку вони належать та яких періодів стосуються.

Якщо це стосується цивільних справ і кількість таких документів обмежена, то слід їх перелічити.

Дослідна частина висновку експерта-бухгалтера відображує дослідну стадію процесу судово-бухгалтерської експертизи. З кожного питання, поставленого на вирішення експертизи, описують процес дослідження відповідно до раніш розглянутих стандартів проведення судово-бухгалтерської експертизи. Зокрема, зазначають об'єкти експертного дослідження, інформаційне забезпечення (нормативну і фактографічну інформацію), методику дослідження, її прийоми та виконані за ними експертні процедури (розрахунково-аналітичні, документальні), групування результатів дослідження у таблицях, відомостях, графіках. Результати експертизи узагальнюють у журналі групування досліджень судово-бухгалтерської експертизи. Оскільки експертиза у кримінальних справах проводиться після ревізії фінансово-господар-

ської діяльності підприємства і її дані використовуються правоохоронними органами при порушенні кримінальної справи, то судово-бухгалтерська експертиза до кожного із досліджуваних питань, застосовуючи методичні прийоми інформаційного моделювання, нормативно-правового регулювання, а також дослідження документів, зіставляє результати, зазначені в акті ревізії, із результатами експертного дослідження. Отже, виявлені відхилення знаходять мотивоване юридичне обґрунтування у висновку експерта. Для скорочення описовості журнал групування досліджень судово-бухгалтерської експертизи доцільно подавати у додатку до висновку експерта, а з кожного досліджуваного питання у висновку спочатку коротко висвітлювати результати ревізії із зазначенням їх повної або часткової неспроможності у системі доказів, а потім викладати результати експертного дослідження.

При висвітленні у висновку експерта питань, пов'язаних з нестачею цінностей або порушенням нормативних актів, що призвело до збитків, у висновку вказують дату призначення на посаду особи, яка звинувачується, або звільнення із зазначенням наказу, або розпорядження керівника підприємства та мотиви цих дій. Крім того, вміщують дані про укладення договору про матеріальну відповідальність, коли і ким він затверджений, чи є на ньому віза головного бухгалтера, юрисконсульта.

Призначення судово-бухгалтерської експертизи правоохоронні органи, як правило, мотивують необхідністю встановлення суми збитків, які повинні бути відшкодовані конкретними відповідальними за них особами. Тому у висновку експерта-бухгалтера подають вихідні дані про нестачу цінностей за даними інвентаризаційного опису на початкову дату дослідження, а потім з урахуванням природного убутку, заліку пересортування, додаткових списань та ін., суму збитків та відповідальних за них осіб. Застосовуючи розрахунково-аналітичні методичні прийоми, експерт-бухгалтер виконує відповідні експертні процедури і складає таблиці, відомості, розрахунки, які подають або у висновку експерта або у додатку до висновку. У висновку на них роблять посилання, зазначаючи нумерацію їх. Первинні документи, облікові



реєстри, відомості інвентаризації, акти звірення розрахунків, які є доказами, повинні бути у матеріалах справи і у висновку експерт-бухгалтер робить на них посилання. На документи, які перебувають у архіві підприємства, посилання не припускаються.

Визначаючи розмір завданих підприємству збитків, експерт-бухгалтер установлює реальну матеріальну шкоду, але не упущену вигоду. Судово-бухгалтерська експертиза не може при визначенні розміру нестачі матеріалів обчислювати збитки, виходячи з вартості готової продукції, яку можна було б виготовити з цих матеріалів, якщо факт виготовлення не підтверджується документами або висновками інших видів експертиз. Розмір нестач товарно-матеріальних цінностей па державних підприємствах судово-бухгалтерською експертизою визначають за нормативними актами. Разом з тим для деяких матеріальних цінностей законодавством встановлено кратність до роздрібних цін у разі обчислення збитків при розкраданні і псуванні їх. Так, при крадіжках і нестачі м'яса і м'ясопродуктів, молока і молочних продуктів розмір збитків визначають за державними роздрібними цінами або договірними між постачальниками і покупцями із застосуванням відповідно коефіцієнтів «3» і «2,5». Так само визначають розмір збитків у випадках крадіжки, нестачі продуктів на підприємствах громадського харчування, а на виробництві і у буфетах цих підприємств після застосування зазначених коефіцієнтів додають ще суми націнки.

При використанні у процесі судово-бухгалтерської експертизи програмних засобів ЕОМ, баз даних та іншого забезпечення АСОІ, експерт повинен перевірити сам або із залученням в установленому порядку консультантів-кібернетиків доброякісність використаної документації робочого (техноробочого) проекту АСУ, вказати, ким і коли він складений, затверджений та введений в експлуатацію.

Результативна частина (узагальнений висновок) складається експертом-бухгалтером до кожного із поставлених на вирішення судово-бухгалтерською експертизою питань у формі конкретної відповіді (так або ні). Як-

що експертне дослідження не підтвердило результатів ревізії або даних бухгалтерського обліку, то експерт пояснює причини розходжень, посилаючись на інші докази (первинні документи, норми витрат матеріалів, розцінки та ін.). У ряді випадків при проведенні судово-бухгалтерської експертизи виявляють причини, за яких неможливо встановити однозначно розмір збитків (норми втрат матеріалів при транспортуванні різними видами транспорту і у різній тарі-упаковці, норми природного убутку товарів і сировини за різних умов зберігання та ін.). У цих випадках експерт складає кілька варіантів обчислень з висновком.

Альтернативні висновки експерта-бухгалтера не слід ототожнювати з припущеннями, які не мають конкретного обґрунтування і не можуть бути доказом істини.

Заходи щодо профілактики правопорушень обґрунтовуються експертом-бухгалтером у дослідній частині висновку, а конкретні пропозиції – у результативній.

Висновок підписується експертом-бухгалтером, при проведенні комісійної експертизи – всіма її учасниками, а в разі розходження висновків кожний експерт підписує зроблений ним висновок окремо.

Додатками до висновку експерта-бухгалтера є відомості, таблиці, графіки, схеми, які деталізують експертне дослідження і конкретизують однозначність результату експертизи. Кожний додаток має хронологічну нумерацію у межах досліджуваного експертизою питання. Кожний додаток підписується експертом-бухгалтером, скріплюється печаткою експертної установи і є невід'ємною частиною висновку експерта.

Акт (повідомлення) про неможливість зробити висновок судово-бухгалтерської експертизи складають у тих випадках, коли поставлені перед експертом питання не відповідають його професійним знанням або коли представлених матеріалів не досить для дослідження.

Акт про неможливість зробити висновок складається аналогічно висновку експерта з тією лише відмінністю, що замість викладення дослідження поставлених питань обґрунтовується причина цього. Потреба у складанні

такого акту виникає тоді, коли слідчим або судом вичерпано всі можливості подання експерту потрібних матеріалів або коли представлені йому матеріали недоброякісні (бухгалтерський облік має відставання у відображенні фінансово-господарської діяльності, ревізія не висвітлює питань, поставлених на вирішення експертизи та ін.), тому не можуть бути достовірним джерелом інформації для експертизи. Викладені у акті питання мають бути мотивованими. Якщо це можливо, необхідно вказати, відсутність яких матеріалів не дає змогу виконати експертизу. Акт (повідомлення) про неможливість зробити висновок підписується експертом-бухгалтером.

Стилістика висновку експерта-бухгалтера має відповідати вимогам ділової мови, тобто мова висновку як документа повинна реалізувати офіційно-діловий стиль. Цей стиль близький до наукового. Для офіційно-ділового стилю характерно: наявність слів, які застосовуються переважно у офіційних документах; широке використання термінів і професіоналізмів (зумовлене тематикою, змістом документа); щодо висновку експерта-бухгалтера, то це бухгалтерські і юридичні терміни; логічна його основа і неприпустимість використання образного викладу змісту; послідовність і точність викладу фактів, об'єктивність, чіткість і визначеність формулювання результатів дослідження; нейтральність і цілеспрямованість викладу змісту документа з елементами стандартизації ділової мови.

Застосовуючи офіційно-діловий стиль у судово-бухгалтерській експертизі, необхідно зважати на те, що висновок експерта-бухгалтера вивчають спеціалісти різних професій, які не завжди володіють бухгалтерськими і юридичними термінами. Надмірне вживання юридичної термінології у висновку експерта надасть цьому документу юридичної кваліфікації, що виходить за межі правової компетенції експертизи. Тому не треба у висновку експерта-бухгалтера вживати такі терміни, як, наприклад, «зловживання службовим становищем», «украдено», «розтрачено», «халатність», «злочинне ставлення до збереження цінностей» тощо. Даючи оцінку господарських операцій або діяльності службових осіб, необхідно застосовувати економічну

термінологію – «нестача», «лишки», «матеріальні збитки». Слід конкретно вказувати, яких законів, нормативних актів і методик не дотримують на підприємстві, у чому полягає порушення їх, хто і якою мірою відповідальний за збитки.

Висновок експерта-бухгалтера не повинен мати описового характеру. Інакше глибоке дослідження фінансово-господарської діяльності буде підмінено обстеженням, тобто загальним ознайомленням з фактами правопорушень, що сталися на підприємстві, без аналізу їх та розробки пропозицій щодо профілактики правопорушень.

У висновку можна висвітлювати лише ті операції, які експерт-бухгалтер може підтвердити доказами, що є у системі бухгалтерського обліку. Не можна записувати – «комірник одержав», «відпустив», «розписався», «відправив», оскільки це буде свідченням того, що така господарська операція відбувалась у присутності експерта і він підтверджує цей факт, тому виступає як свідок. Неприпустимо вживати такі визначення, як «з метою врегулювання даних обліку», «приховання нестачі», оскільки це буде кваліфікація дії, встановлення вини, що є компетенцією не експерта, а суду.

Висновок експерта-бухгалтера з експертизи, призначеної через експертну установу, розглядається попередньо керівництвом цієї установи. При цьому перевіряють правильність застосування методичних прийомів експертного дослідження, формулювання результатів, стилю написання та оформлення висновку експерта. Аналогічно перевіряють акт про неможливість зробити висновки судово-бухгалтерською експертизою. Якщо висновок не відповідає зазначеним вимогам, то його повертають експерту на доопрацювання. Висновок експерта без зауважень експертної установи направляють правоохоронному органу, який призначив експертизу. Слід зауважити, що висновок експерта-бухгалтера слід адресувати не службовій особі, а правоохоронному органу, що призначив експертизу.

Таким чином, висновок судово-бухгалтерської експертизи може бути важливим доказом істини для правоохоронних органів, якщо він складе-

ний в результаті наукових досліджень з дотримання методології бухгалтерського обліку та нормативно-правового регулювання фінансово-господарської діяльності підприємств, а також правової захищеності кожного члена суспільства.

Висновок експерта-бухгалтера має відповідати вимогам Кримінально-процесуального кодексу України, тобто бути процесуальним документом, який містить систему доказів для вирішення справи, порушеної правоохоронними органами.

Оцінка висновку експерта-бухгалтера проводиться в напрямку:

- 1) визначення здатності експерта-бухгалтера виявляти обставини, які мають безпосереднє значення для розслідуваної справи – перевіряється, в основному, кваліфікація експерта, наявність спеціальної освіти та необхідних знань в галузі бухгалтерського обліку, а також його незацікавленість в упередженому вирішенні конкретної справи;
- 2) перевірки дотримання процесуальних норм при проведенні судово-бухгалтерської експертизи – встановлюються факти виходу експерта-бухгалтера за межі своєї компетенції, використання матеріалів, не залучених до справи слідчим (судом);
- 3) з'ясування достовірності й об'єктивності доказів, повноти проведеного дослідження, підтвердження висновків відповідними бухгалтерськими документами;
- 4) перевірки правильності та доцільності застосування обраної експертом-бухгалтером методики дослідження;
- 5) встановлення достовірності посилань на законодавчі, нормативно-правові, інструктивно-довідкові матеріали, які наведені експертом-бухгалтером для обґрунтування висновку;
- 6) виявлення редакційних помилок, арифметичних неточностей, логічних протиріч тощо.

Для попередньої оцінки змісту і якості висновку експерта та з метою одержання пояснень з окремих положень висновку слідчий має право допитати експерта-бухгалтера.

Достовірні дані, які приводяться у висновку експерта, повинні мати значення доказу згідно із статтею 65 «Докази» Кримінально-процесуального кодексу України. Це означає, що правоохоронні органи при вирішенні справи розглядають серед усіх доказів також і висновок експерта-бухгалтера. У зв'язку з цим він має відповідати певним юридичним вимогам, а саме: відповідність процесуальним вимогам, об'єктивність, повнота, наукова обґрунтованість, логічність і послідовність викладу, конкретність, додержання стилістики ділових документів та діючих державних стандартів. Відповідність висновку експерта-бухгалтера зазначеним вимогам встановлює слідчий.

Висновки експерта відповідають процесуальним вимогам, якщо по-перше, дотримано процесуальні норми при проведенні експертизи, і, по-друге, коли висновок складено відповідно до вимог чинного законодавства України. Порушення цих нормативних актів часто призводить до повторних експертиз або навіть до скасування відповідних рішень слідчих органів і судів вищими правоохоронними органами. У висновку слід зазначити найменування законодавчих і нормативних актів (ким і коли затверджені, наступні зміни та доповнення їх), порушення яких матеріально відповідальними і службовими особами призвело до збитків, які повинні бути ними відшкодовані.

Професіоналізм і стиль висновку експерта-бухгалтера мають бути загальнодоступні для розуміння всіх учасників розслідування, судочинства та звинувачених, відповідальних осіб за відшкодування збитків. Якщо у висновку експерта-бухгалтера вжито терміни бухгалтерського обліку, зрозумілі для обмеженого кола фахівців, а стиль викладу не відповідає діловому документальному, то за таких умов висновок може бути повернений слідчим для доопрацювання експерту, призначено повторну чи додаткову експертизу.

Додаткова судово-бухгалтерська експертиза переважно призначається у випадку, якщо: висновок експерта-бухгалтера є недостатньо повним, конкретним і об'єктивним; виявлено нові джерела фактографічної інформації, що стосуються певних обставин розслідуваної справи.

Повторна експертиза призначається в ситуації, якщо: висновок первинної експертизи суперечить документам і матеріалам справи, які були в роз-

порядженні експерта-бухгалтера; експертом допущено ряд помилок у застосуванні методичних прийомів експертного дослідження; порушено процесуальні норми проведення судово-бухгалтерської експертизи; у висновках кількох експертів, що проводили дослідження стосовно однієї справи, виникли суттєві суперечності, врегулювати які не вдалося.

Проведення повторної судово-бухгалтерської експертизи доручається іншому експерту або іншій групі експертів.

До постанови про призначення додаткової або повторної судово-бухгалтерської експертизи додають висновки первинних судово-бухгалтерських експертиз з усіма матеріалами досліджень.

Процесуальним правом передбачається використання у системі доказів у кримінальних і цивільних справах висновків бухгалтерської експертизи. При розслідуванні кримінальних справ бухгалтерська експертиза в основному проводиться на стадії попереднього слідства, у цивільних – безпосередньо у судовому процесі експерт-бухгалтер робить свій висновок у справі, яка розглядається. Незалежно від того, на якій стадії розслідування залучається експерт-бухгалтер, завершальною стадією його участі у правоохоронній діяльності є реалізація висновку у судовому процесі.

Призначення бухгалтерської експертизи у суді регулюється вимогами Кримінально-процесуального кодексу України і Цивільно-процесуального кодексу України. Бухгалтерську експертизу у суді призначають тільки тоді, якщо вона не проводилась на попередньому розслідуванні. У випадках, коли з конкретного питання, яке потребує спеціальних знань експерта-бухгалтера, бухгалтерська експертиза проводилась на попередньому розслідуванні, суд обмежується викликом експерта у судове засідання для проведення експертизи без прийняття спеціальної ухвали про призначення її.

Викликаний у судове засідання експерт-бухгалтер, якщо він не брав участі у проведенні експертизи під час попереднього розслідування, може проводити експертне дослідження лише після того, як суд винесе ухвалу про призначення бухгалтерської експертизи. Експерт-бухгалтер, здійснюючи на-

дані йому права у судовому засіданні, щодо клопотання і дослідження доказів, не вважається учасником судового розгляду, а виконує свої функції лише для повноти викладу свого висновку.

У судовому засіданні експерт-бухгалтер може з дозволу суду задавати питання підсудному, потерпілому і свідку з обставин, що мають значення для його висновку. Після того як з'ясовано обставини, які мають значення для висновку експерта, головуєчий у судовому засіданні пропонує прокурору, підсудному, його захиснику та іншим учасникам судового розгляду у письмовому вигляді питання, які вони бажають поставити експерту.

Якщо будь-хто з учасників судового розгляду не може подати питання експерту у письмовому вигляді, то він формулює їх усно, їх заносять до протоколу, а виписку із нього передають експерту. Суд обговорює ці питання, враховує при цьому думку учасників судового розгляду, відхиляє ті з них, які не стосуються справи або виходять за межі компетенції експерта-бухгалтера, а також формулює питання, поставлені перед бухгалтерською експертизою за власною ініціативою. У обговоренні поставлених питань може брати участь і експерт. Суд не може припускати постановку тих питань перед експертом-бухгалтером, які мають правовий характер, вирішувати їх має суд (наприклад, чи мала місце крадіжка або нестача цінностей у звинувачуваного і яка його вина у цьому).

У тих випадках, коли експерт-бухгалтер не бере участі у судовому засіданні, його висновок, зроблений під час попереднього розслідування, може бути оголошений для учасників судового розгляду.

Реалізація висновку експерта-бухгалтера, складеного на стадії попереднього розслідування або судового розгляду справи, починається з його допиту згідно із вимогами Кримінально-процесуального кодексу України. Допит експерта здійснюється з метою роз'яснення, доповнення або з'ясування обґрунтованості висновку експерта і після оголошення ним у суді зробленого висновку. Якщо у судовому засіданні брало участь декілька експертів і вони подали суду єдиний висновок, то відповідати на запитання може один експерт або за погодженням їх – кожний експерт дає пояснення на окремі пи-



тання. Якщо експерти подали різні висновки, то їх допитують окремо. У разі потреби на прохання експерта йому може бути надано час для підготовки відповіді па усно поставлені запитання.

Запитання експерту-бухгалтеру спочатку ставить прокурор, потім громадський обвинувач, потерпілий, цивільний позивач, цивільний відповідач або представники їх, захисник (адвокат), громадський захисник, підсудний, суддя і народці засідателі. Відповіді експерта на усні запитання учасників судового розгляду і суду записують у протокол судового засідання дослівно, оскільки вони розглядаються і оцінюються судом разом з висновком як одне ціле. На підставі представлених судом матеріалів розслідуваної справи, коли у висновок експерта, поданий на стадії попереднього слідства, не вносяться зміни і доповнення, він складає письмово короткий висновок і вручає суду.

Отже, реалізація висновку експерта-бухгалтера у судовому процесі передбачає всебічне вивчення обставин, що призвели до безгосподарності, нестачі і псування народного добра з метою встановлення розміру цих збитків, відповідальних за них осіб, виявлення першопричин негативних явищ та розробки профілактичних заходів до них.

### **3.3. Застосування автоматизованої системи обробки інформації в експертному дослідженні**

Оскільки проведення судово-бухгалтерської експертизи пов'язане в основному із різноманітними досить трудомісткими розрахунками, відповідно при її здійсненні доцільним є застосування автоматизованої системи обробки інформації, яка дозволить значно удосконалити експертне дослідження та скоротити витрати робочого часу на здійснення виключно арифметично-технічних процедур.

Застосування автоматизованої системи обробки інформації вносить суттєві зміни в методiku і організацію проведення судово-бухгалтерської експертизи, які проявляються, зокрема, у:

- 1) створенні істотних передумов для підвищення швидкості і якості експертного дослідження;
- 2) посилення обґрунтованості пропозицій щодо кінцевих результатів експертизи тощо.

Визначальні принципи формування логічно-структурної схеми автоматизованої системи обробки фактографічної інформації в дослідженнях судово-бухгалтерської експертизи зображені на рис. 3.2.

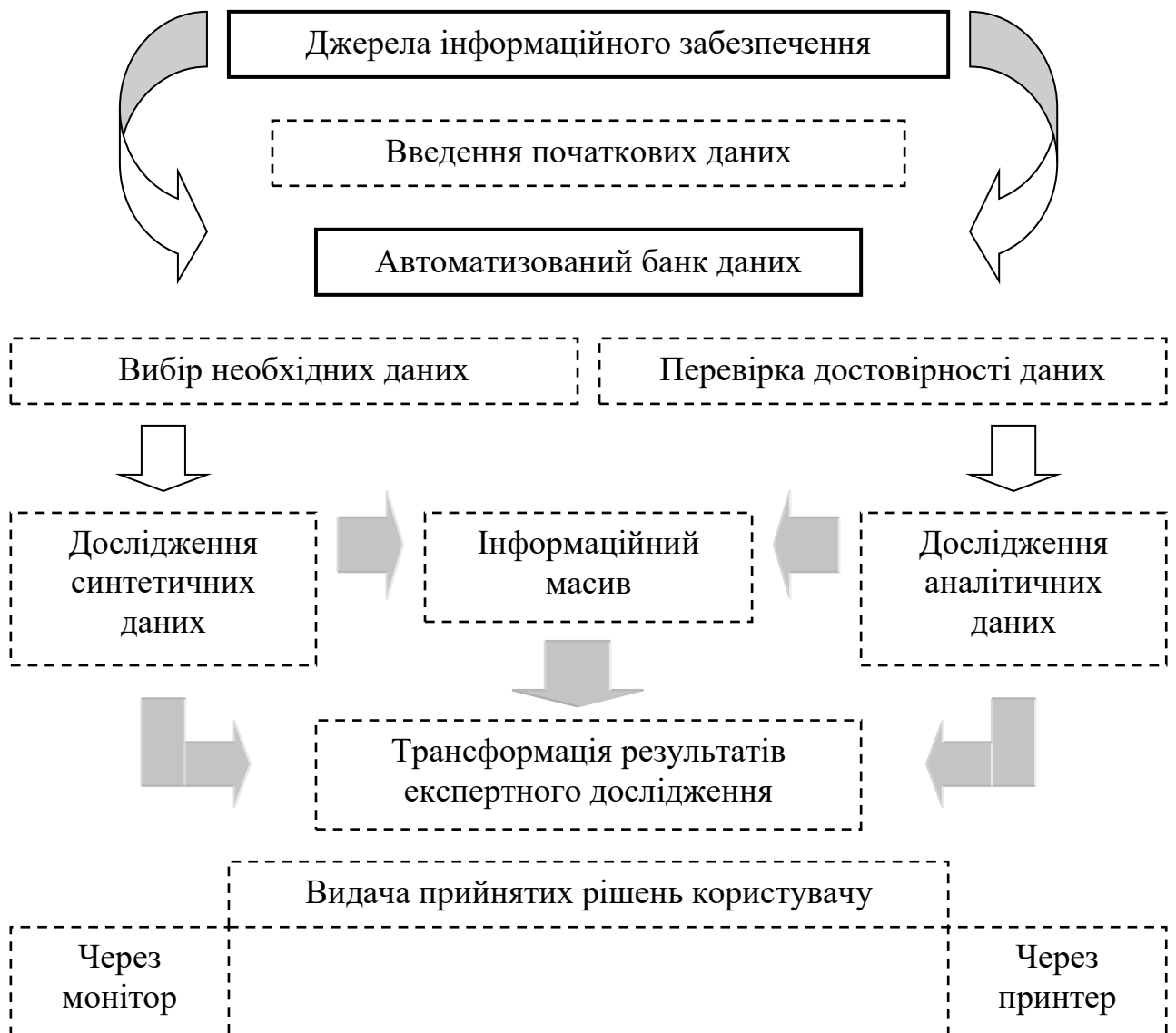


Рис. 3.2. Логічно-структурна схема автоматизованої системи обробки даних в дослідженнях судово-бухгалтерської експертизи

Функціонування автоматизованої системи обробки інформації дає змогу в процесі судово-бухгалтерської експертизи автоматизувати пошук необхідної інформації та вирішувати типові експертні процедури.

Згідно принципу пакетної обробки певна кількість інформації об'єднується за конкретною ознакою та надходить у комунікаційну систему.

Конкретне завдання і його вирішення фіксується в операційній пам'яті комп'ютера. Після повного виконання поставленого завдання або за спеціальним запитом користувача (в даному випадку експерта-бухгалтера) персональний комп'ютер видає чітку і вичерпну відповідь. Обробка інформації при цьому здійснюється стандартними засобами операційної системи, що сприяє прискоренню проведення експертного дослідження і підвищує наукову обґрунтованість його висновків.

Автоматизована обробка інформації в дослідженнях судово-бухгалтерської експертизи включає алгоритмізацію і постановку задач, які перебувають у компетенції експерта-бухгалтера, програмне забезпечення вирішення конкретних задач і реалізації опрацьованої інформації з метою доведення висунутих гіпотез та узагальнення висновків експертизи, розробку рекомендацій з профілактики виявлених правопорушень у подальшій діяльності.

Експерт-бухгалтер, виступаючи користувачем інформації, повинен володіти методикою алгоритмізації і постановки задач судово-бухгалтерської експертизи для наступного їх програмування і вирішення спеціалістами інших галузей, зокрема програмістами.

Поступова глобалізація економіки зумовлює виникнення об'єктивної потреби у стандартизації й автоматизації експертної діяльності, що відбувається як на національному, так і на транснаціональному рівні, для своєчасного виявлення випадків шахрайства та успішного їх розслідування. Саме з цією метою на міжнародному рівні функціонує Асоціація сертифікованих ревізорів по боротьбі з шахрайством та існує «Міжнародне керівництво ревізорів по боротьбі з шахрайством [96].

Керівництво містить опис та аналіз численних схем шахрайства, що охоплюють різні аспекти діяльності підприємств. Теоретичний матеріал до-

повнюється прикладами з професійної діяльності ревізорів по боротьбі з шахрайством, схемами і актуальними статистичними даними. Фахівці Асоціації сертифікованих ревізорів по боротьбі з шахрайством розглядають тисячі відомих шахрайських схем і методів їх розслідування. Зокрема, типовими видами корпоративного шахрайства є:

- фінансові махінації (financial statement fraud);
- шахрайство з касовими надходженнями (cash receipts);
- шахрайські виплати (fraudulent disbursements);
- привласнення майна та інших активів (misappropriation of inventory and other assets);
- хабарництво і корупція (bribery and corruption);
- крадіжка інтелектуальної власності (theft of intellectual property);
- шахрайство у фінансових організаціях (financial institution fraud);
- шахрайство з чеками і кредитними картами (cheque and credit card fraud);
- страхове шахрайство (insurance fraud);
- шахрайство у сфері охорони здоров'я (health care fraud);
- шахрайство в сфері послуг (consumer fraud);
- шахрайство з використанням комп'ютерної техніки та Інтернету (computer and Internet fraud);
- шахрайство в громадському секторі (public sector fraud) [96].

Комп'ютерні технології в експертизі виконують подвійну місію: 1) є об'єктами дослідження; 2) є засобами організації та проведення.

Автоматизація бухгалтерського обліку формує додаткові об'єкти економічної експертизи – бази даних і алгоритми обробки інформації, за умови створення електронних документів, наданих для проведення експертизи. Їх наявність вимагає залучення до процесу дослідження експерта-бухгалтера з комп'ютерних технологій. Однак, вивчення практики проведення економічної експертизи у системі бухгалтерського обліку доводить, що повністю комп'ютеризувати експертне дослідження неможливо.

Не заперечуючи необхідність й економічну доцільність впровадження автоматизованої системи обробки інформації в дослідженнях судово-бухгалтерської експертизи, вважаємо необхідним наголосити, що експертні процедури переважно проводяться несистематично, відповідно обсяги досліджень не забезпечують повного завантаження високотехнологічних електронно-обчислювальних машин. Найбільш оптимальним і перспективним варіантом автоматизованої системи обробки інформації в дослідженнях судово-бухгалтерської експертизи є створення локального автоматизованого робочого місця експерта-бухгалтера із застосуванням персональних комп'ютерів.

### ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Ефективність розкриття злочинів великою мірою залежить від своєчасного виявлення їх ознак, науково-теоретичного і практичного знання техніко-економічної та соціальної природи скоєння злочинів. Визначальною аксіомою в даному випадку є взаємопов'язаність і взаємозалежність окремих економічних процесів і явищ, яка служить методологічним обґрунтуванням тези щодо відсутності невідомих дій, оскільки будь-яку дію можна пізнати за прямими або опосередкованими ознаками, що залишаються як у матеріальних об'єктах, так і у свідомості окремих осіб.

2. Висновок експерта-бухгалтера повинен бути повним і науково обґрунтованим. Повнота передбачає багатоаспектну характеристику об'єкта дослідження, джерел інформаційного забезпечення та методики експертного дослідження. Наукова обґрунтованість висновку полягає у застосуванні експертом-бухгалтером в процесі дослідження загальнонаукових та конкретних емпіричних методичних прийомів. Як свідчить практика здійснення судово-бухгалтерських експертиз, обґрунтованість висновку підвищується в результаті застосування системи аналітичних розрахунків, статистичних групувань, економіко-математичних методів, таблиць, графіків, схем, висновків тощо.

3. Не заперечуючи необхідність й економічну доцільність впровадження автоматизованої системи обробки інформації в дослідженнях судово-бухгалтерської експертизи, вважаємо необхідним наголосити, що експертні процедури переважно проводяться несистематично, відповідно обсяги досліджень не забезпечують повного завантаження високотехнологічних електронно-обчислювальних машин. Найбільш оптимальним і перспективним варіантом автоматизованої системи обробки інформації в дослідженнях судово-бухгалтерської експертизи є створення локального автоматизованого робочого місця експерта-бухгалтера із застосуванням персональних комп'ютерів.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

1. В умовах ринкової економіки будь-яка діяльність, в тому числі й сільськогосподарська, не є досконалою. Трапляється велика кількість випадків, коли працівники зловживають своїм службовим становищем і здійснюють господарські операції, що суперечать чинному законодавству, не дотримуючись вимог щодо правильності і порядку відображення операцій в облікових документах. До того є сільському господарстві існує ряд специфічних об'єктів, які вимагають посиленого контролю. З метою викриття скоєних економічних злочинів та встановлення доказів їх здійснення на підприємствах доцільно проводити системний контроль бухгалтерських документів. Однак, найдієвішим і найбільш достовірним видом перевірки бухгалтерських документів і операцій є судова економічна експертиза.

2. Законом України “Про судову експертизу” 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 дізнання, попереднього слідства чи суду. Таким чином, проведення експертизи – це 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, яка виникла в процесі правовідносин.

3. Нормативна регламентація судово-бухгалтерської експертизи в Україні знаходиться на вкрай низькому рівні. Жоден законодавчий акт не містить чіткого визначення даного виду експертної діяльності. Організаційні та методичні особливості застосування бухгалтерських експертиз в Україні залишаються юридично неврегульованими.

4. Спектр законів і кодексів, які опосередковано стосуються процедури судово-бухгалтерської експертизи в Україні, доцільно розмежувати у розрізі трьох основних векторів: 1) регулювання експертної діяльності: Закон

України «Про судову експертизу»; Науково-методичні рекомендації з питань підготовки і призначення судових експертиз та експертних досліджень; Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень; 2) організації та методики ведення бухгалтерського обліку: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування; 3) регламентації економічних процесів і кримінальної відповідальності за їх порушення: Кримінальний процесуальний кодекс України; Податковий кодекс України; Митний кодекс України; Цивільний процесуальний кодекс України; Кодекс України про адміністративні правопорушення; Господарський процесуальний кодекс України.

**5.** Найбільшого поширення у судово-бухгалтерській експертизі набули розрахунково-аналітичні методичні прийоми, які дозволяють встановити загальний стан об'єктів дослідження. Зокрема, ці методичні прийоми використовуються при встановленні рівня виконання замовлень, відповідності витрат сировини чинним нормам і нормативам, дослідженні ритмічності виробництва, збитковості окремих видів продукції тощо. В результаті це дає змогу визначити подальший напрям експертного дослідження.

**6.** Правомірним є твердження, що об'єкти судово-бухгалтерської експертизи у провадженнях, пов'язаних з сільськогосподарською діяльністю, матимуть певні особливості. Формування галузевої методики судово-бухгалтерської експертизи передбачає узагальнення таких специфічних об'єктів у сільському господарстві. Вважаємо за доцільне віднести до них біологічні активи; відносини власності, в тому числі майнові, земельні; спеціальні режими оподаткування; державну (бюджетну) підтримку за програмами; формування та використання галузевих нематеріальних активів (високопродуктивних порід тварин та сортів рослин і т.д.); зміну вартості біологічних активів; формування та розподіл результатів сільськогосподарської діяльності.



7. Період і конкретні терміни розслідування правоохоронними органами кримінальних і цивільних справ передбачені відповідними процесуальними нормами, а строки проведення експертизи та подання висновку експерта-бухгалтера повинні визначатись безпосередньо постановами про призначення судово-бухгалтер-ської експертизи.

8. Досліджена нами практика розслідування кримінальних справ щодо виявлених порушень і зловживань в процесі сільськогосподарської діяльності свідчить, експертизи доцільно призначати лише у випадках, коли в них є об'єктивна необхідність. Це, зокрема: 1) суперечливість даних ревізії, призначеної на вимогу слідчих органів, і матеріалів попереднього розслідування, яка вимагає усунення виявлених протиріч на основі висновку експерта; 2) протиріччя у висновках первинної та повторної документальної ревізії фінансово-господарської діяльності підприємств; 3) застосування ревізором сумнівних методів визначення заподіяної підприємству матеріальної шкоди; 4) після проведення ревізії винним пред'явлено виправдні документи, які свідчать про витрату цінностей, що віднесені до нестачі; 5) на обґрунтоване прохання винної особи про призначення експертизи; 6) у випадку, коли експерт не може зробити чіткий висновок без додаткового дослідження матеріалів справи.

9. Доволі часто на окремих підприємствах, які займаються заготівлею сільськогосподарської продукції, таку вагому частину витрат, як транспортно-заготівельні, включають до складу прямих матеріальних витрат, але, на нашу думку, це не є обґрунтованим, оскільки транспортно-заготівельні витрати складають значну питому вагу (до 25% у структурі собівартості продукції), то їх було б доцільно виділити в окрему статтю.

10. Оскільки чинним законодавством України не встановлено конкретний термін призначення експертизи, його повинен визначити сам слідчий виходячи із конкретних обставин справи. При цьому необхідно мати на увазі, що зволікання з призначенням експертизи ускладнює перевірку фактів і не дає можливості слідчому використати висновки експерта безпосередньо в проце-

сі проведення відповідних слідчих дій, а також суттєво впливає на строки розслідування кримінальної справи. В більшості випадків експертиза проводиться після ревізії, тому основним завданням слідчого в процесі підготовки до призначення експертизи є оперативне вирішення питання про проведення ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства, якщо вона до цього часу не проводилась. У випадку, якщо слідчий дійшов висновку про необхідність призначення судово-бухгалтерської експертизи, він повинен скласти про це відповідну постанову, в якій вказати підставу для проведення судово-бухгалтерської експертизи, прізвище експерта чи назву експертної установи та питання, які виносяться на розгляд експертизи. До постанови необхідно додати: 1) акти ревізій виробничо-фінансової діяльності підприємства; 2) облікові документи щодо здійснених господарських операцій; 3) реєстри фінансового, управлінського, статистичного обліку. Питання, винесені на експертне дослідження, повинні бути чіткими, але без вказівок, як їх з'ясувати, або чим вони регулюються (це надзвичайно важливо).

**11.** Ефективність проведення експертизи залежить передусім від рівня кваліфікації експерта-бухгалтера, чіткості формулювання конкретних питань експертного дослідження та наявності необхідних матеріалів розслідуваної справи. Комплекс цих умов повинен виконуватись на основі тісної співпраці експертів та працівників правоохоронних органів. Вже на початковому етапі формування завдання на проведення експертизи доцільним є залучення експерта. З цією метою територіальному відділенню судових експертиз слід подавати відповідне клопотання слідчого. Після ознайомлення з матеріалами конкретної розслідуваної справи експерт повинен скласти довідку, в якій вказати перелік наявних матеріалів, пропозицій для повторної ревізії з метою забезпечення додатковими матеріалами, сформулювати спектр конкретних питань експертного дослідження. В результаті послідовного виконання вказаних дій працівник правоохоронних органів повинен скласти постанову про призначення експертизи. Експерт одночасно з постановою на проведення експертизи повинен отримати пакет необхідних матеріалів. Слід наголосити,

що експертне дослідження переважно проводять лише при наявності всіх необхідних документів та матеріалів розслідуваної справи з метою забезпечення достатньої обґрунтованості висновку судової експертизи.

**12.** На нашу думку, потреба у гіпотезі виникає під час контролю, коли обсяг інформації вкрай обмежений, поряд з цим поставлено завдання щодо оптимізації контрольного заходу, коли по деяких характеристиках теперішнього потрібно відновити картину минулого або на підставі минулого і теперішнього зробити висновок про майбутній розвиток явища. Побудова припущень про такі порушення має відповідати змісту і правилам побудови гіпотез.

**13.** На нашу думку, формування гіпотез про ймовірність господарських порушень може розвиватися за двома напрямками, а саме: 1) формуванням гіпотез на підставі існуючих норм господарювання; 2) формуванням гіпотез креативним шляхом, припускаючи певні дії, які не описуються правовими нормами, проте мають негативні наслідки для господарювання. Такий підхід дає нам підстави висловити думку про існування двох видів гіпотез господарського контролю: 1) типової (загальної) гіпотези, яка висувається на стадії попереднього планування і формулюється на підставі вже встановленої норми (як правило, правового характеру); 2) робочої (локальної) гіпотези, яка формулюється після проведення огляду об'єкта контролю.

**14.** При формулюванні гіпотези про можливість існування господарського порушення слід пам'ятати про дотримання певних вимог, зокрема вона: 1) повинна підлягати дослідній перевірці; 2) має стосуватися якомога ширшого кола явищ; 3) повинна передбачати ще невідомі явища; 4) має бути логічно побудованою. На нашу думку, алгоритм побудови типової (загальної) гіпотези про існування господарського порушення має включати: 1) оцінку контрольної ситуації (середовища, в якому функціонує об'єкт контролю); 2) встановлення норм функціонування об'єкту контролю; 3) формування гіпотези про ймовірність відхилення від норм функціонування об'єкту контролю; 4) обрання методики перевірки типової (загальної) гіпотези.

**15.** Типові (загальні) гіпотези у господарському контролі можуть бути сформовані на теоретичному рівні обміркування можливих господарських

порушень, які визнаються такими внаслідок порушення нормативно-правових регламентів суб'єктами господарювання різних форм власності, організаційно-правових форм господарювання та різних видів економічної діяльності. Робоча (локальна) гіпотеза як припущення може з'являтися як доповнення до типової (загальної) гіпотези під час попереднього ознайомлення з діяльністю суб'єкта господарювання, або після безпосереднього ознайомлення на місці проведення контрольних заходів. Відповідно, алгоритм висунення робочої (локальної) гіпотези матиме наступний вигляд: 1) безпосереднє ознайомлення з об'єктом контролю; 2) одержання первинної інформації про правильність висунення типової (загальної) гіпотези; 3) висунення робочої (локальної) гіпотези – в межах конкретизації типової (загальної) гіпотези, або її спростування у зв'язку з обставинами, які були встановлені в наслідок огляду та обстеження; 4) коригування плану та програми проведення контролю.

**16.** Не заперечуючи необхідність й економічну доцільність впровадження автоматизованої системи обробки інформації в дослідженнях судово-бухгалтерської експертизи, вважаємо необхідним наголосити, що експертні процедури переважно проводяться несистематично, відповідно обсяги досліджень не забезпечують повного завантаження високотехнологічних електронно-обчислювальних машин. Найбільш оптимальним і перспективним варіантом автоматизованої системи обробки інформації в дослідженнях судово-бухгалтерської експертизи є створення локального автоматизованого робочого місця експерта-бухгалтера із застосуванням персональних комп'ютерів.

**ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ**

1. Баглей О.В., Сорохан В.В. Екологічна експертиза: навчальний посібник. Чернівці: Рута, 2007. 128 с.
2. Белова І.М. Історичний огляд правового забезпечення розвитку обліку та контролю. Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15.10.2015 р.]. Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. С. 9-13.
3. Белова І. М., Спільник І. В. Бухгалтерський облік в Україні у ХІХ-ХХ століттях. Науковий вісник Ужгородського національного університету : серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство / голов. ред. М.М. Палінчак. Ужгород : Гельветика, 2017. Вип. 14. Ч.1. С. 22-26.
4. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза: підручник. К.: Видавнича компанія “Воля”, 2004. 656 с.
5. Бруханський Р. Ф. Судово-бухгалтерська експертиза : навчальний посібник. Тернопіль : ТНЕУ. 2010. 246 с.
6. Бруханський Р. Ф. Нормативна регламентація судово-бухгалтерської експертизи в умовах відсутності адекватної дефініції. Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті : національна візія та виклики глобалізації : зб. тез доп. ХІ Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених [м. Тернопіль, 13-14 берез. 2014 р.]. Тернопіль: Астон. 2014. С. 274-276.
7. Бруханський Р. Ф. Методологія наукових досліджень і викладання облікових дисциплін. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 114 с.
8. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: монографія / Т.М. Сльозко. К.: Центр учбової літератури, 2013. 304 с.
9. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Ткаченко Н.М. 6-те вид., доп. і пер. К.: Алерта, 2013. 982 с.

10. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. К.: Центр учбової літератури, 2013. 688 с.
11. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії / Шило В.П., Верхоглядова Н.І., Ільїна С.Б.: навчально-практ. посібник. К.: Кондор, 2011. 172 с.
12. Бухгалтерський облік. Посібник з виконання практичних завдань / За ред. Сахарцевої І.І.: Навчальний посібник. – К.: Кондор, 2009. – 556 с.
13. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України: підручник / За загальною редакцією А.М. Коваленко – Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-Клуб», 2009. – 736 с.
14. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: монографія / В.О.Осмятченко. – К.: КНЕУ, 2010. – 263 с.
15. Бухгалтерський облік: первинні документи та їх заповнення: навч. пос. / Кім Г., Сопко В.В., Кім С.Г. – Київ: Центр навчальної літератури, 2004. – 440 с.
16. Бюджетування на підприємстві: навчальний посібник / О.Є.Кузьмін, О.Г. Мельник. – К.: КОНДОР, 2008. – 312 с.
17. Волкова І.А. Судово-бухгалтерська експертиза / Волкова І.А. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 84 с.
18. Господарський процесуальний кодекс України від 06.11.1991 № 1798-ХІІ (зі змінами і доповненнями).
19. Гуменюк О.О. Забезпечення оцінки фінансового стану підприємства // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20.10.2016 р.] - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 101-103.
20. Гуменюк О. О. Удосконалення бухгалтерської фінансової звітності відповідно до потреб економічного аналізу // Інноваційна економіка. – 2010. – № 4. – С.113-116.
21. Дідоренко, Т.В. Бухгалтерський баланс як складова інформаційного забезпечення процесу прийняття економічних рішень // Прикладна еко-

- номіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20.1-.2016 р.] - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 108-109.
22. Дідоренко Т.В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку / Науковий журнал «Молодий вчений» № 1 (16) 1/2015. – С.126-129.
  23. Дмитриенко Т.М. Судебная (правовая) бухгалтерия: учебник / Т.М. Дмитриенко, С.Г. Чаадаев. – М.: «ПРОСПЕКТ», 1998. – 336 с.
  24. Дондик Н.Я., Дондик Г.П. Судова бухгалтерія. Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 208 с.
  25. Доказування при розслідуванні податкових злочинів: [монографія] / За загальною редакцією С.М. Піскуна. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. – 179 с.
  26. Дрозд І.К. Контроль економічних систем: Монографія / Дрозд І.К. – К.: Імекс-ЛТД, 2004. – 312 с.
  27. Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия: [учебно-практическое пособие]. – М.: Книжный мир, 2005. – 252 с.
  28. Експертизи у судовій практиці: Підручник / За ред. В.Г. Гончаренка. – К.: Юрінком Інтер, 2005. – 387 с.
  29. Ємченко І.В. Експертиза в митній справі та міжнародній торгівлі: Навчально-мет. посібник / Ємченко І.В., Троякова А.О., Батутіна А.П., Барна М.Ю. – Л.: Видавництво Львівської комерційної академії, 2006. – 132 с.
  30. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, 2009. – 648 с.
  31. Завгородній В. П. Контроль збереження і використання матеріальних цінностей в умовах автоматизації бухгалтерського обліку / Завгородній В. П., Калюга Є.В., Редич О.В // Моделювання та інформаційні системи в економіці: Науковий збірник. – К.: КНЕУ, 2011. – С. 76-78.
  32. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ (зі змінами і доповненнями).

33. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями).
34. Закон України “Про судову експертизу” від 25.02.1994 року № 4038-XII (зі змінами, доповненнями і роз’ясненнями Конституційного суду України).
35. Звітність підприємств: навч. посібник / Г.М. Давидов; Н.С. Шалімова. – К.: Знання, 2010. – 623 с.
36. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291 (зі змінами і доповненнями).
37. Інструкція про порядок проведення бухгалтерських експертиз у Бюро державної бухгалтерської експертизи Міністерства юстиції Української РСР, прийнята Міністерством юстиції Української РСР 30.12.1974 р.
38. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69 (зі змінами і доповненнями).
39. Інструкція про організацію проведення ревізій і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні за зверненнями правоохоронних органів, затверджена наказом КРУ України № 107 від 26.11.1999 р. (зі змінами і доповненнями).
40. Інструкція про порядок виготовлення, зберігання і застосування типових форм первинного обліку // Затверджено наказом Державного комітету статистики України від 27 липня 1998 р. № 263 (зі змінами і доповненнями)
41. Калюга Є.В. Порядок виправлення помилок у бухгалтерському обліку та внесення змін до фінансової звітності (відповідно до ПСБО 6) / Калюга Є.В. // Вісник податкової служби України. – 2000. – № 40.
42. Камлик М.І. Судова бухгалтерія / Камлик М.І. – К.: Атіка, 2000. – 335 с.



43. Камлик М.І. Судова бухгалтерія: Підручник / Камлик М.І. – Вид. 4-е, допов. та переробл. – К.: Атіка, 2003. – 591 с.
44. Камлик М.І. Судова бухгалтерія. Підручник. Друге видання, перероблене і доповнене / Камлик М.І. – К.: Атіка, 2001. – 376 с.
45. Коломієць Т.М. Експертиза товарів: підручник / Коломієць Т.М., При-тульська Н.В., Романенко О.Л. – Вид. 2-ге. – К.: КНТЕУ, 2007. – 370с.
46. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III (зі змінами і доповненнями).
47. Кримінально-процесуальний кодекс України від 13.04.2012 № 4651-VI (зі змінами і доповненнями).
48. Матусовский Г.А. Экономические преступления: криминалистический анализ / Матусовский Г.А. – Х., “Консум”, 1999. – 97 с.
49. Матусовский Г.А. Судебные экспертизы в методике расследования хищений / Матусовский Г.А. // Криминалистика и судебная экспертиза. – 2008. – вып. 29. – С. 48-53.
50. Методичні рекомендації працівникам державної контрольно-ревізійної служби в Україні при залучені їх до процесуальних дій як свідків, експертів або спеціалістів: Затверджено наказом Головою КРУ України № 107 від 26.11.1999 р.
51. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджених Наказом МФУ № 356 від 29.12.2000 р.
52. Міжнародні стандарти обліку і аудиту - <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiu---rik?category=bjudzhet>
53. Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза. Навчальний посібник / Мумінова-Савіна Г.Г. – К.: КНЕУ, 2006. – 202 с.
54. Назначение и производство криминалистических экспертиз (пособие для следователей и судей) / Л.Д.Беляева, Ю.Ц.Вол, Ю.Ф.Воронин и другие / Ответственный редактор: Г.П.Аринушкин, А.И.Винберг, А.Р.Шляхов. – М.: Юридическая литература, 2011. – 296 с.

55. Наринский А.С. Контроль и бухгалтерская экспертиза (практический аспект) / Наринский А.С., Гаджиев Н.Г. – Кишинев: Учебно-консультационная и внедренческая фирма “Контабил-Сервис”, 2010. – 168 с.
56. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз, затверджені наказом Міністерства юстиції України № 53 від 08.10.1998 р.
57. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку.
58. Облікова політика підприємства: навч.-метод. посібник / М.М. Коцупатрий; О.Г. Бірюк. – К.: КНЕУ, 2010. – 273 с.
59. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: навчальний посібник / Г.П.Журавель; В.Б.Клевець, П.Я.Хомин / За ред. П.Я.Хомина. – К.: Видавничий дім „Професіонал”, 2009. – 320 с.
60. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємств в умовах інституційних трансформацій: монографія / Р. Ф. Бруханський, П. Р. Пуцентейло [та ін.]. – Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2017. – 388 с.
61. Остап'юк Н.А. Компетенція експерта-бухгалтера в умовах автоматизації експертного дослідження// Вісник ЖДТУ. Економічні науки. 2005. № 1 (31). С. 164-175.
62. Оцінка бізнесу: навчальний посібник / Н.В.Яшкіна. – К.: Алерта, 2010. – 440 с.
63. Палюх М. С. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку аграрних підприємств. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств: монограф. / М. К. Пархомець, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2015. – 320 с.
64. Палюх М.С. Контрольна функція бухгалтерського обліку // Прикладна економіка - від теорії до практики: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.] - Тернопіль: ФОП Осадца Ю. В., 2017. - С. 161-164.

65. Палюх М. С. Пермутації й модифікації в теорії бухгалтерського обліку // Збірник наукових праць: випуск 22. Том 2. Економічні науки – Кам'янець-Подільський: Подільський державний аграрно-технічний університет, 2014. – С.262-269.
66. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291 (зі змінами і доповненнями).
67. Податковий кодекс України від від 02.12.2010 № 2755-VI (зі змінами і доповненнями).
68. Положення про ведення касових операцій у національній валюті України, затверджена постановою Правління Національного банку України від 15.12.2004 року № 637 (зі змінами і доповненнями).
69. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку в редакції наказу Міністерства фінансів України від 30.09.2014 року № 987 (зі змінами і доповненнями).
70. Понікаров В.Д. Судово-економічна експертиза: Навчальний посібник / Понікаров В.Д. – Х.: ВД "ІНЖЕК", 2005. – 232 с.
71. Поникаров В. Судебно-бухгалтерская експертиза / Поникаров В. – Х.: Арсис, 2002. – 240 с.
72. Поникаров В.Д. Судебно-учетная експертиза / Поникаров В. и другие – Харьков: ХГЭУ, 1998. – 112 с.
73. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116.
74. Пуцентейло П.Р. Інформаційне забезпечення аналітичної діяльності в управлінні підприємством // Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. – Івано-Франківськ: РВВ Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького, 2015. – Вип. 11. – 360 с. – С. 224-232.

75. Пуцентейло П.Р. Основні складові формування системи економічної безпеки підприємства // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.] - Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. - С. 128-130.
76. Решетов В.О. Судово-бухгалтерська експертиза: Навчально-методичний посібник / Решетов В.О. – Кіровоград: Імекс ЛТД, 2009. – 75 с.
77. Рудницький В.С. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень. Навчальний посібник / Рудницький В.С., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. – К.: ВД „Професіонал”, 2004. – 304 с.
78. Сава А.П., Палюх М., Завитій О., Семенишена Н. Теоретичні засади бухгалтерського обліку в системі управління. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2017. Вип.1-2. С. 21–28.
79. Семенишена Н.В., Мельничук Б.В., Жук Н.Л., Стецюк Л.С., Волошина О.В., Метелиця В.М. Бухгалтерська звітність сільськогосподарських підприємств. Київ: Видавництво ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2014. 84 с.
80. Семенишена Н.В. Звітність підприємств: навчально-методичний посібник [ч. 1. Фінансова звітність] (2-е вид, доп., переробл.). Кам'янець-Подільський : ПДАТУ, 2012. 129 с.
81. Спільник І. В. Аналіз власного капіталу підприємства за даними фінансової звітності // Актуальні проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку, аудиту, аналізу й оподаткування в Україні: сучасний стан та перспективи розвитку: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. 14 грудня 2016 р., (ПДАТУ, м. Кам'янець-Подільський). – Тернопіль : Крок, 2016. – С. 136-138.
82. Спільник І. В. Принцип системності в аналітичних дослідженнях / І. В. Спільник, О. В. Ярощук // Економічний аналіз: зб. наук. праць – Тернопіль: ВПЦ Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2018. – Том 28. – № 2. – С. 182-190.

83. Спільник І.В. Сутність обліку та актуальність вивчення його історії // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.] - Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. - С. 166-169.
84. Степанюк Р.Л. Підготовка і призначення судових експертиз у справах про злочини, пов'язані з порушеннями бюджетного законодавства / Степанюк Р.Л. // Теорія та практика судової експертизи і криміналістики. Вип. 2: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції – Харків: Право, 2011. – С. 497-502.
85. Судово-бухгалтерська експертиза в кримінальних справах про розкрадання грошових коштів: Методичний посібник За заг. ред. проф. О.М. Бандурки Харків: В-о УВС, 2010. – 379 с.
86. Судово-бухгалтерська експертиза: Підручник / За ред. Т.В. Микитенко. – К.: Воля, 2004. – 656 с.
87. Усач Б.Ф. Аудит і судово-бухгалтерська експертиза / Усач Б.Ф. – Львів: Каменярь, 1998. – 134 с.
88. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / За ред. проф. М.Ф.Огійчука. – 5-те видання, перероблене і доповнене. – К.: Алерта, 2009. – 1056 с.
89. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник / За редакцією проф. М.Ф.Огійчука. – 6-те вид., перероблене і доповнене. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.
90. Цивільний процесуальний кодекс України від 18.03.2004 року № 1618-IV (зі змінами і доповненнями).
91. Хомин П.Я. Організація судово-бухгалтерської експертизи в сільському господарстві. Навчальний посібник / П. Я. Хомин, Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТАНГ, 2002. – 207 с.
92. Шелехов А.О. Генезис судової бухгалтерії // Актуальні проблеми історико-правової науки. – 2010. - № 2. – с. 245-248.

93. Швець В.Є. Основи бухгалтерського обліку та судово-бухгалтерської експертизи: Підручник / Швець В.Є. – К.: Каравела, 2008. – 240 с.
94. Ярощук О. В. Аналіз системи безпеки підприємства / О. В. Ярощук // Розвиток фінансово-економічного становища на різних рівнях управління: підприємство, регіон, держава: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції (м. Дніпропетровськ, 6-7 листопада 2015 р.). У 4-х частинах. – Дніпропетровськ: НО «Перспектива», 2015. – Ч. 3. – 124 с. - С. 93-96.
95. Ярощук, О. В. Стан та проблеми оцінки землі в Україні // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.] - Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. - С. 175-177.
96. International Fraud Examiners Manual. Austin, TX: Association of Certified Fraud Examiners, 2010.

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет аграрної економіки і менеджменту**  
**Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ**

**ПАЛАШ Андрій Володимирович**

**Економіко-бухгалтерська експертиза сільськогосподарської діяльності: особливості організації, нормативно-правове забезпечення, документальне оформлення / Economics and accounting expertise of agricultural activity: peculiarities of organization, and documenting**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування  
магістерська програма – Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу

**ДОДАТКИ**