

ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Навчально-науковий інститут інноватики, природокористування
та інфраструктури

Кафедра бізнес-аналітики та
інноваційного інжинірингу

МІЖДИСЦИПЛІНАРНА КУРСОВА РОБОТА
на тему
ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ТА ПРАВОВІ ОСНОВИ
ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ В СИСТЕМІ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

студента групи ОБАм-11

Баланенка Юрія

Керівник: д.е.н., проф. Бруханський Р. Ф.

Національна шкала _____

Кількість балів _____ оцінка ECTS _____

Члени комісії _____
(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

(підпис) (прізвище та ініціали)

Тернопіль 2024

ЗМІСТ

ВСТУП	3
1. Науково-теоретичні основи та правові особливості економічної експертизи в системі бухгалтерського обліку	4
2. Економічно-правові підстави і послідовність призначення судової експертизи	10
3. Визначальні параметри планування і методологічного супроводу економічної (судово-бухгалтерської) експертизи	14
4. Облікова документація та її використання в судово-бухгалтерській експертизі	21
ВИСНОВКИ	28
СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ	31

ВСТУП

В економічних умовах України поняття «економічна злочинність» стало одним із центральних понять кримінології. Статистика та матеріали перевірок свідчать, що за роки незалежності України значно зросла кількість злочинів у комерційній сфері, стрімко прискорився процес криміналізації фінансової системи та зовнішньоекономічної діяльності. Тому необхідно посилити боротьбу зі злочинністю в економічній сфері, ефективність якої залежатиме від наявності та дієвості засобів економічного контролю. Принциповим аспектом є те, що появу судово-бухгалтерської експертизи не можна пов'язувати виключно з реаліями сьогодення, оскільки перші спроби таких досліджень відомі ще з лекцій Аристотеля.

Застосування судово-бухгалтерської експертизи продиктовано спектром обставинам – різноманітність злочинів вимагає компетентного дослідження всіх сторін, що сприяли злочину. Порушення діловим партнером умов договору може призвести до різноманітних претензій, які в деяких випадках розглядаються в суді. Зловживання в процесі калькуляції собівартості продукції окремими працівниками компанії часто допускаються і стають предметом розслідувань і судових розглядів. У підприємствах слід проводити належний облік та контроль виробничих процесів відповідно до нормативно-правових вимог, а всі докази ґрунтувати на якісно оформленій документації. Докази зловживань, зафіксовані у фінансово-господарських документах підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, виконанням проектів чи наданням послуг, об'єктивно оцінюються шляхом експертних досліджень, зокрема судово-бухгалтерських експертиз.

Тому моніторинг бухгалтерських експертиз економічної діяльності, їх специфічних процедур і методичних прийомів, критичний аналіз існуючої практики діяльності українських експертів з метою раннього попередження та недопущення фінансово-економічних зловживань і порушень підтверджує актуальність теми дослідження.

1. Науково-теоретичні основи та правові особливості економічної експертизи в системі бухгалтерського обліку

Економічна експертна є невід’ємною частиною соціально-економічного розвитку, оскільки причини її здійснення зумовлені фактичною ситуацією – різноманіття злочинів потребує кваліфікованого дослідження всіх аспектів, які призводять до злочинності.

Експертиза здійснюється через складність виявлення ознак економічних злочинів, які здійснюються різними способами: витрати фіксують в інші дати і обсяги, штучно завищують грошові та матеріальні залишки, завищують відомості про оплату праці «для друзів», завищують виплати фіктивним особам (так звані «мертві душі»); виплата неправомірних сум комісії тощо. Оскільки такі факти часто виникають, дотримання законності та зміцнення системи безпеки зумовлюють об’єктивну необхідність застосування правоохоронними органами криміналістичної ідентифікації економіки.

У широкому сенсі експертиза – це процес вивчення та вирішення проблем, що потребують спеціальних знань у науці, техніці, економіці тощо, провідними фахівцями певної галузі (від лат. *expertus* – досвідчений, експерт). Розгляд проводиться на стадії попереднього розслідування справи або при безпосередньому розгляді справи. На попередньому слідстві експертиза призначається слідчим, а на стадії розгляду – судом. Суддя має повноваження призначати перегляд і надавати докази під час підготовки до слухання.

Законом України «Про судову експертизу» від 25.02.1994 року № 4038-XII зі змінами, доповненнями і рішеннями Конституційного суду (у редакції від 01.01.2024 року) визначено поняття судової експертизи як «дослідження на основі спеціальних знань у галузі науки, техніки, мистецтва, ремесла тощо об’єктів, явищ і процесів з метою надання висновку з питань, що є або будуть предметом судового розгляду» [18].

Згідно законодавства України «підставою проведення судової експертизи є відповідне судове рішення чи рішення органу досудового

розслідування, або договір з експертом чи експертною установою - якщо експертиза проводиться на замовлення інших осіб» [18].

Експертизи доцільно диференціювати у розрізі організаційних і процесуальних ознак (рис. 1). Паралельно є внутрішньо-структурне розмежування експертиз за видами (рис. 2).

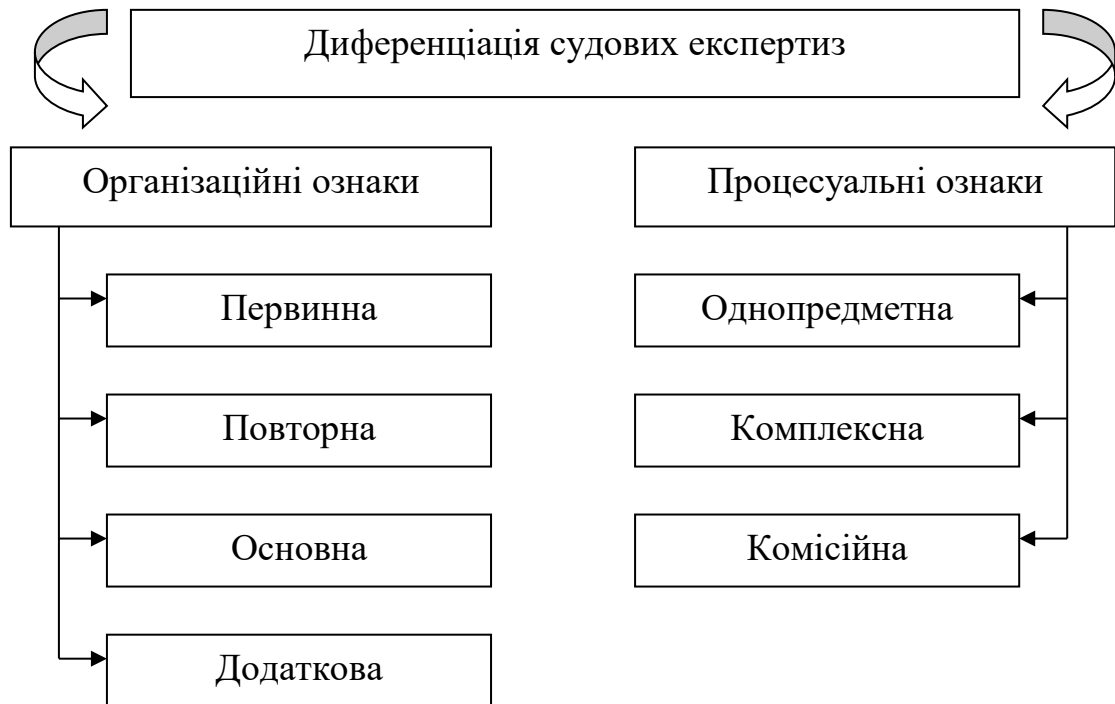


Рис. 1. Диференціація судових експертиз у розрізі типових ознак

За внутрішньо-структурним розмежуванням експертизи доцільно поділяти на: криміналістичні; економічні; технологічні; товарознавчі; технічні; спеціальні; інші.

У розрізі процесуальних ознак експертизи «поділяють: однопредметні – досліджують питання одного виду (предмета) експертизи (бухгалтерська, медична), тому в них беруть участь експерти лише однієї спеціальності (бухгалтери, лікарі); багатопредметні або комплексні – досліджують питання, які є предметом різних експертиз (криміналістичної, бухгалтерської), відповідно участь в них беруть фахівці різних галузей; комісійні – якщо комплексну (багатопредметну) експертизу підписують усі фахівці, які проводили її, в одному документі – спеціалізованому висновку» [20, с. 8].

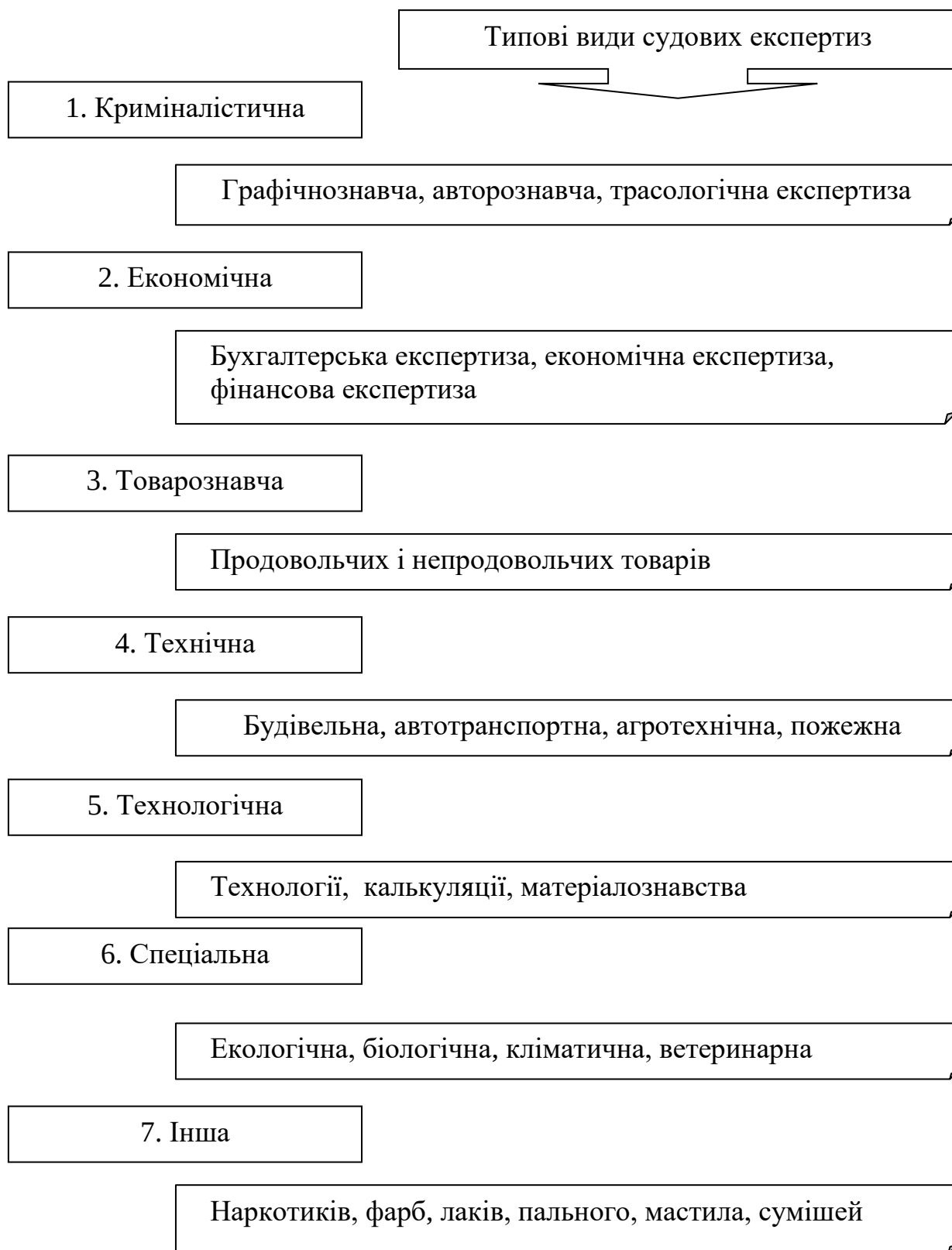


Рис. 2. Внутрішньо-структурне розмежування експертиз за видами

У розрізі організаційних ознак експертизи «поділяють: первинні – призначають з конкретної справи вперше; основні – вирішують базові питання

з досліджуваної справи; повторні – проводять з тієї самої справи вдруге; 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» [30, с. 7].

Основним завданням судово-бухгалтерської експертизи є визначення: документального підтвердження нестачі або надлишку товарно-матеріальних цінностей і грошей, періоду і місця їх утворення, а також розміру завданої шкоди та конкретної особи, винної в цьому; правильність ведення операційної документації з надходження, зберігання, реалізації та обіг ТМЦ; бухгалтерське відображення фінансового стану операцій відповідає вимогам нормативних актів з бухгалтерського обліку та звітності; коло осіб, відповідальних за забезпечення дотримання вимог нормативно-правової поведінки з обліку та контролю; документи, що підтверджують списання сировини, матеріалів, готової продукції і товарів; правильність визначення оподатковуваного прибутку (доходу) та розрахунку сум податку для підприємств різних форм власності; документальна обґрунтованість вимог заявника та заперечень відповідача щодо суми позову; недоліки в організації обліку та контролю, які призводять або можуть призвести до матеріальних збитків або перешкоджають своєчасному виявленню збитків.

Рівень регламентації судово-бухгалтерської експертизи в Україні вкрай низький. Законодавчого акту, який би чітко визначав цей вид експертної діяльності, немає. Організаційні та системні особливості застосування української бухгалтерської експертизи залишаються поза межами правового регулювання.

Диференціація нормативно-правового забезпечення економічної експертизи в бухгалтерському обліку в Україні відображено у таблиці 1.

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

Таблиця 1

Диференціація нормативно-правового забезпечення економічної
експертизи в бухгалтерському обліку в Україні

№ з/п	Елементи нормативно-правового забезпечення	Елементи, причетні до бухгалтерської експертизи
1	Пряма регламентація судово-експертної діяльності	Закон України «Про судову експертизу» [18]
2	Комплекс цивільно-процесуального і кримінально-процесуального законодавства, яке містить спектр питань щодо діяльності судових експертів, провадження експертизи, оформлення результатів експертного дослідження	«Кримінальний кодекс України» [22] «Кримінальний процесуальний кодекс» [23] «Цивільний процесуальний кодекс України» [37] «Господарський процесуальний кодекс України» [11]
3	Комплекс законодавства України з регламентації діяльності, оподаткування, бухгалтерського обліку	«Податковий кодекс України» [29] Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [17] «Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку» [25] «План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [28] та Інструкція про його застосування [19] і т.д.

На превеликий жаль, у сучасній теорії й практиці судово-експертної діяльності в Україні не визначено чіткого і однозначного законодавчого тлумачення категорії «судово-бухгалтерська експертиза», а це не дозволяє чітко трактувати сутність означеної експертизи.

Справедливо вказує Г. Мумінова-Савіна, що «законодавче визначення судової експертизи не повністю розкриває поняття експерта і ставить дослідження останнього у залежність відповідних органів дізнання» [24].

Зважаючи на факт відсутності у сучасному законодавстві України інтерпретації терміну «судово-бухгалтерська експертиза», однак керуючись законодавчим тлумаченням змісту дефініції «судова експертиза» (стаття 1 Закону України «Про судову експертизу» [18]) та її параметрів, закріплених в суміжних нормативно-правових документах, пропонуємо таке визначення: «судово-бухгалтерська експертиза є дослідженням фінансово-господарської діяльності підприємств експертом, тобто фахівцем, який володіє спеціальними знаннями з економіки та бухгалтерського обліку для формування висновку стосовно переліку питань, визначених судом чи органами дізнання».

2. Економічно-правові підстави і послідовність призначення судової експертизи

Економічна (бухгалтерська) експертиза необхідна для всебічного й об'єктивного вивчення кола питань за предметом розслідування (найчастіше кримінальних справ), де потрібні не тільки юридичні знання, а й особливості організації бухгалтерського обліку, контролю, аналіз діяльності підприємства, особливо з урахуванням галузевих особливостей. Тому при розслідуванні кримінальних справ про заподіяння матеріальної шкоди слідчі часто призначають судово-бухгалтерську експертизу. Навіть якщо судово-бухгалтерська експертиза не призначена на стадії попереднього розслідування, її можна призначити в суді. Звичайно, це не означає, що судово-бухгалтерська експертиза повинна призначатися в кожній ситуації при розгляді кримінальної справи. Прості справи розглядаються в суді без призначення судово-бухгалтерської експертизи.

За Кримінально-процесуальним кодексом України призначення експертизи не є обов'язковим для органу, у провадженні якого знаходиться справа. Практика розслідування кримінальних справ про корисливі злочини, такі як розкрадання майна підприємств, показує, що перевірки кримінальних справ проводяться якісно та проводяться всі необхідні дії для збору доказів.

Тому судово-бухгалтерські експертизи призначаються лише за об'єктивної необхідності, зокрема «суперечливість даних ревізії, призначеної на вимогу слідчих органів і матеріалів попереднього розслідування, яка вимагає усунення виявлених протиріч на основі висновку експерта; протиріччя у висновках первинної та повторної документальної ревізії фінансово-господарської діяльності підприємств; у випадках застосування ревізором сумнівних методів визначення заподіяної підприємству матеріальної шкоди; після проведення ревізії винним пред'явлено виправдні документи, які свідчать про витрату цінностей, що віднесені до нестачі; на обґрунтоване прохання винної особи про призначення судово-бухгалтерської

експертизи; у випадку, коли експерт іншої спеціальності не може зробити обґрунтований висновок без додаткового дослідження матеріалів справи експертом-бухгалтером» [3, с. 41].

Перед призначенням судово-бухгалтерської експертизи слідчі повинні ретельно вивчити всі матеріали справи, особливо результати перевірки фінансово-господарської діяльності підприємства. Після цього вирішується питання про необхідність допиту підсудного та свідків для розуміння конкретних оглядових дій.

Рішення про призначення судово-бухгалтерської експертизи не повинно прийматися до тих пір, поки не будуть зібрані всі необхідні матеріали та всебічно з'ясовані всі обставини конкретної справи.

Оскільки чинне українське законодавство не передбачає конкретного строку перевірки, слідчі мають визначити його самостійно, виходячи з конкретних обставин справи. Водночас слід мати на увазі, що зволікання з призначенням експертизи ускладнює перевірку фактів та суттєво впливає на встановлення фактів, оскільки не дає можливості слідчим безпосередньо використовувати висновки експертів при проведенні відповідних слідчих дій. Впливає на строки розслідування кримінальних справ. У більшості випадків судово-бухгалтерські експертизи проводяться після ревізії, тому основним завданням слідчого при підготовці до призначення експертизи є оперативне вирішення завдань проведення ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства.

Якщо слідчий дійде висновку про необхідність призначення судово-бухгалтерської експертизи, він складає постанову згідно з вимогами Кримінально-процесуального кодексу України. До постанови додаються: акти ревізій; облікові документи; реєстри обліку.

Практика доводить, що для проведення експертного дослідження можна орієнтуватись на типовий перелік документів, доцільним для обґрунтування висновків. Наприклад, при проведенні судово-бухгалтерської експертизи щодо фактів нестач і крадіжок це: «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» [3, с. 43].

Під час проведення судово-бухгалтерської експертизи експерт-бухгалтер ознайомлюється з матеріалами, наданими йому для розгляду у кримінальній чи цивільній справі, і розглядає пояснення обвинуваченого, але безпосередньо проводити слідчі дії він не може, інакше він позбавляється повноважень на проведення слідчої дії.

Типову логічно-структурну модель процедури призначення судової експертизи відображено на рис. 3.

Обґрунтованість судово-бухгалтерської експертизи залежить насамперед від рівня кваліфікації експерта-бухгалтера, чіткості формулювання конкретних питань експертизи та наявності необхідних матеріалів для дослідження справи. Ці комплексні умови реалізуються в тісній співпраці з бухгалтерами та представниками правоохоронних органів. На початкових етапах розробки завдання на судово-бухгалтерську експертизу рекомендується залучати професійного бухгалтера. Для цього слідчий подає до місцевого відділу судово-медичної експертизи відповідне клопотання. Ознайомившись з матеріалами конкретної слідчої справи, експерт-бухгалтер складає довідку, в якій містить перелік наявних матеріалів, рекомендації щодо проведення повторної перевірки для отримання додаткових матеріалів, а також викладає перелік конкретних питань для експертного вивчення. Вноситься постанова про призначення судово-бухгалтерських експертиз у

зв'язку з послідовним виконанням призначених дій працівниками правоохоронних органів. Повний комплект необхідних матеріалів експерт-бухгалтер отримує при прийнятті рішення про проведення перевірки.



Рис. 3. Загальна логічна схема призначення експертизи

Важливо підкреслити, що для повної обґрунтованості висновків судово-бухгалтерської експертизи найкраще провести експертне дослідження з усіма необхідними документами та інформацією для дослідження справи.

3. Визначальні параметри планування і методологічного супроводу економічної (судово-бухгалтерської) експертизи

Термін і конкретні строки розслідування кримінальних і цивільних справ правоохоронними органами встановлюються відповідними процесуальними нормами, а строки перевірки та подання висновків експертів прямо передбачені законодавством про призначення судово-бухгалтерської експертизи. Щоб забезпечити чіткість і своєчасність виконання завдань судово-бухгалтерської експертизи, їх слід чітко планувати.

Планування процесу судово-бухгалтерської перевірки починається з того, що керівник групи встановлює графік.

Структурно план-графік ведення судово-бухгалтерської експертизи можна зобразити наступним чином (табл. 2).

План-графік судово-бухгалтерської експертизи є переліком необхідних робіт, які доцільно виконати при проведенні експертизи, а також чіткі терміни їх виконання. Всі члени експертної групи за конкретними вказівками керівника працюють над визначеним обсягом робіт. Зокрема, це:

- 1) підготовка в експертній організації;
- 2) аналіз повноти матеріалів, наданих для проведення судово-бухгалтерської експертизи;
- 3) структуризація методології проведення експертизи;
- 4) підбір нормативно-правових актів;
- 5) запит додаткових документів;
- 6) безпосередньо експертне дослідження питань.

Оскільки нормативи витрат часу на виконання експертних робіт законодавством не сформульовані, термін і конкретні терміни їх виконання визначаються переважно виходячи з практичного досвіду експертів.

Загальні терміни виконання судово-бухгалтерських експертиз також різні і залежать, насамперед, від складності винесених на розгляд питань, тому в план-графіку необхідно зазначати конкретні терміни.

Таблиця 2

План-графік
судово-бухгалтерської експертизи
від 03.06.2024 р. за кримінальною справою № 21/4567,
порушеній за фактом нестачі товарів
посадовими особами АТ „Тернопіль”

Початок проведення експертизи 04 червня 2024 року.

Закінчення проведення експертизи 31 липня 2024 року.

№ п/п	Найменування робіт	Виконавці	Час виконання	
			початок	закінчення
1	Підготовка в експертній організації	Група п’яти експертів	04.06.2024	06.06.2024
2	Аналіз повноти матеріалів, наданих для проведення судово-бухгалтерської експертизи	Група п’яти експертів	11.06.2024	15.06.2024
3	Структуризація методології проведення експертизи	Група двох експертів	16.06.2024	26.06.2024
4	Підбір нормативно-правових актів	Експерт	27.06.2024	04.07.2024
5	Запит додаткових документів	Експерт	11.07.2024	16.07.2024
6	Безпосередньо експертне дослідження питань			
6.1	1-е питання	Експерт	17.07.2024	24.07.2024
6.2	2-е питання	Експерт	25.07.2024	31.07.2024
Керівник експертної групи				

Таблиця 3

Послідовність подій сітьового графіка
при проведенні судово-бухгалтерської експертизи

№	Назва події
01	«Формування завдання на проведення експертизи» [3]
02	«Процедура вибору експерта-бухгалтера» [3]
03	«Ознайомлення експерта із завданням експертизи» [3]
04	«Експерт-бухгалтер приймає до виконання постанову правоохоронних органів про призначення експертизи» [3]
05	«Вивчення змісту і повноти матеріалів, переданих на експертизу» [3]
06	«Формування методики проведення експертизи» [3]
07	«Складання плану-графіка проведення експертизи» [3]
08	«Добір законодавчих актів та нормативно-правових документів стосовно об'єкта експертного дослідження» [3]
09	«Добирання фактографічної інформації за об'єктами» [3]
10	«Виконання процедур експертного дослідження» [3]
11	«Формування запиту ЕОМ» [3]
12	«Алгоритмізація і постановка задач для вирішення ЕОМ» [3]
13	«Виконання запиту експерта ЕОМ» [3]
14	«Групування та систематизація результатів експертизи» [3]
15	«Узагальнення результатів і складання висновків» [3]
16	«Розробка пропозицій з профілактики правопорушень» [3]
17	«Надання висновків експертизи правоохоронним органам» [3]
18	«Направлення органам управління пропозицій щодо профілактики виявлених експертизою правопорушень» [3]
19	«Допит експерта в ході попереднього розслідування» [3]
20	«Допит експерта при судовому (арбітражному) розгляді» [3]

Суть експертного дослідження полягає в науковому осмисленні правового зв'язку між об'єктами права та суб'єктами права. Проте слід підкреслити, що судово-бухгалтерська експертиза дає наукове розуміння не всіх правовідносин, а лише тих, де виникають конфліктні ситуації та потребують розгляду судовими органами.

Судово-бухгалтерська експертиза, як і експертне дослідження в інших галузях наукового знання, ґрунтується на вивченні правової та фактичної інформації, яка відображає взаємодію між об'єктами професійного пізнання, тобто між реальними емпіричними фактами та виробничими, соціальними та економічними факторами.

Порядок проведення експертного дослідження, переданого на судово-бухгалтерську експертизу, ґрунтується на конкретних припущеннях, які мають бути правильно сформульовані, обґрунтовані та узагальнені.

«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» [3, с. 54].

Однак бувають випадки, коли початкові припущення експерта-бухгалтера виявляються хибними і в ході проведення судово-бухгалтерської експертизи виявляються зовсім інші причини вчинення того чи іншого злочину або виникнення конфліктної ситуації.

Тому кожна гіпотеза, висунута на етапі експертного дослідження, має бути перевірена.

Формування і розвиток гіпотез диференціюється у розрізі чотирьох типових стадій (рис. 4):

- 1) «висунення гіпотези» [3, с. 55];
- 2) «формулювання гіпотези» [3, с. 55];
- 3) «доведення гіпотези» [3, с. 55];
- 4) «доведення гіпотези-доповнення до початкової гіпотези» [3, с. 55].

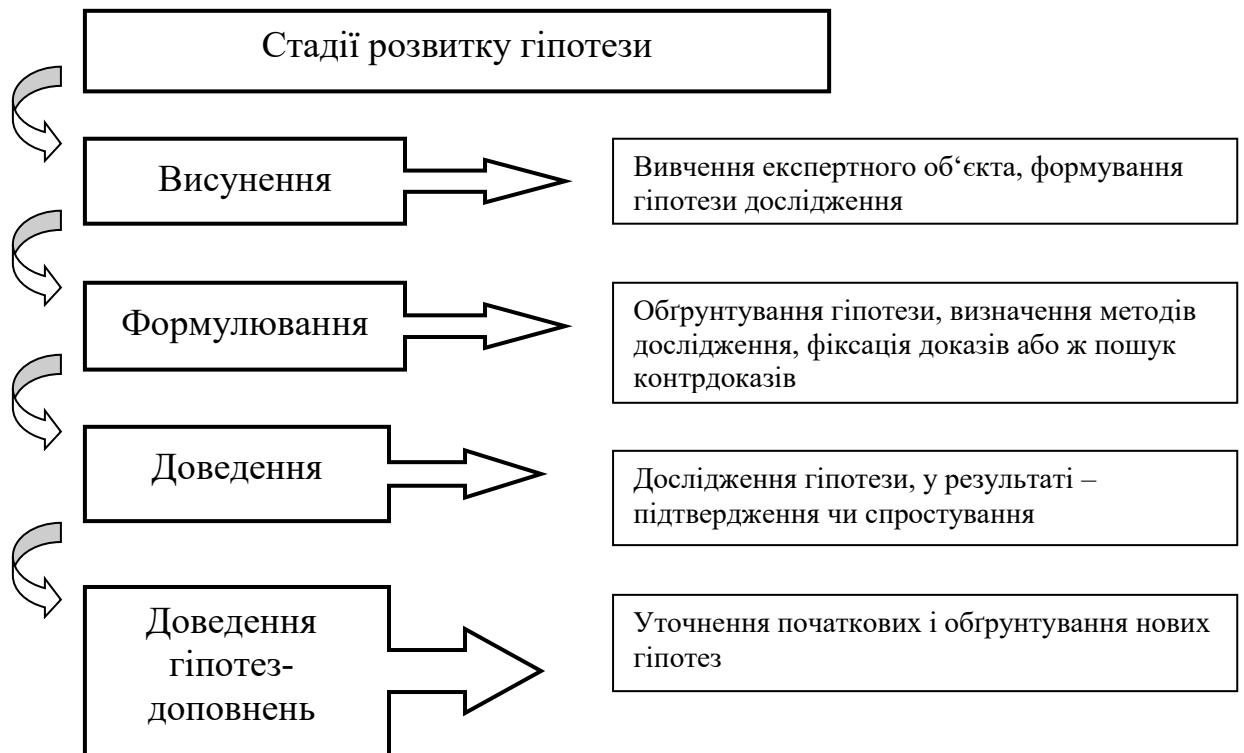


Рис. 4. Послідовність застосування гіпотези в експертизі

Важливо підкреслити, що гіпотези повинні бути чітко сформульовані і не повинні містити формальних логічних протиріч.

Гіпотези мають бути простими, конкретними та зрозумілими. Стосовно будь-якого предмета судово-бухгалтерська експертиза може висунути декілька гіпотез, у тому числі й ті, що є взаємовиключними. Це зумовлено багатогранним взаємозв'язком правових та економічних відносин і є однією із гарантій встановлення істини.

Тільки тоді, коли гіпотеза повністю підтверджена бухгалтерськими документами, аналітичними розрахунками або відповідними експериментами, вона може вважатися справді доведеною. Якщо в процесі підтвердження гіпотези виявляються докази, які їй суперечать, гіпотеза відхиляється і замінюється новою, так званою робочою гіпотезою..

Судово-бухгалтерські експертизи досліджують питання, передані на вирішення правоохоронними органами (тобто суб'єктами розслідування), і

проводяться з використанням відповідних методологічних прийомів і через низку відповідних процедур.

Процедура дослідження судово-бухгалтерської експертизи полягає в систематичному та дієвому впливі експертів-бухгалтерів на предмет експертизи (тобто надані на її розгляд правочини суб'єктів та об'єктів правовідносин). Беручи до уваги різноманіття бізнес-операцій, дослідницькі процедури повинні бути адаптовані до конкретних обставин кожного бізнесу, тобто необхідно застосовувати відповідний набір методологічних і технічних систем.

Процедури судово-бухгалтерської експертизи поділяються на вісім основних типів відповідно до їхніх характеристик (рис. 5): «організаційні процедури, процедури моделювання, нормативно-правові процедури, аналітичні процедури, розрахункові процедури, лічильно-обчислювальні процедури, логічні процедури та процедури порівняння і зіставлення» [3, с. 58].

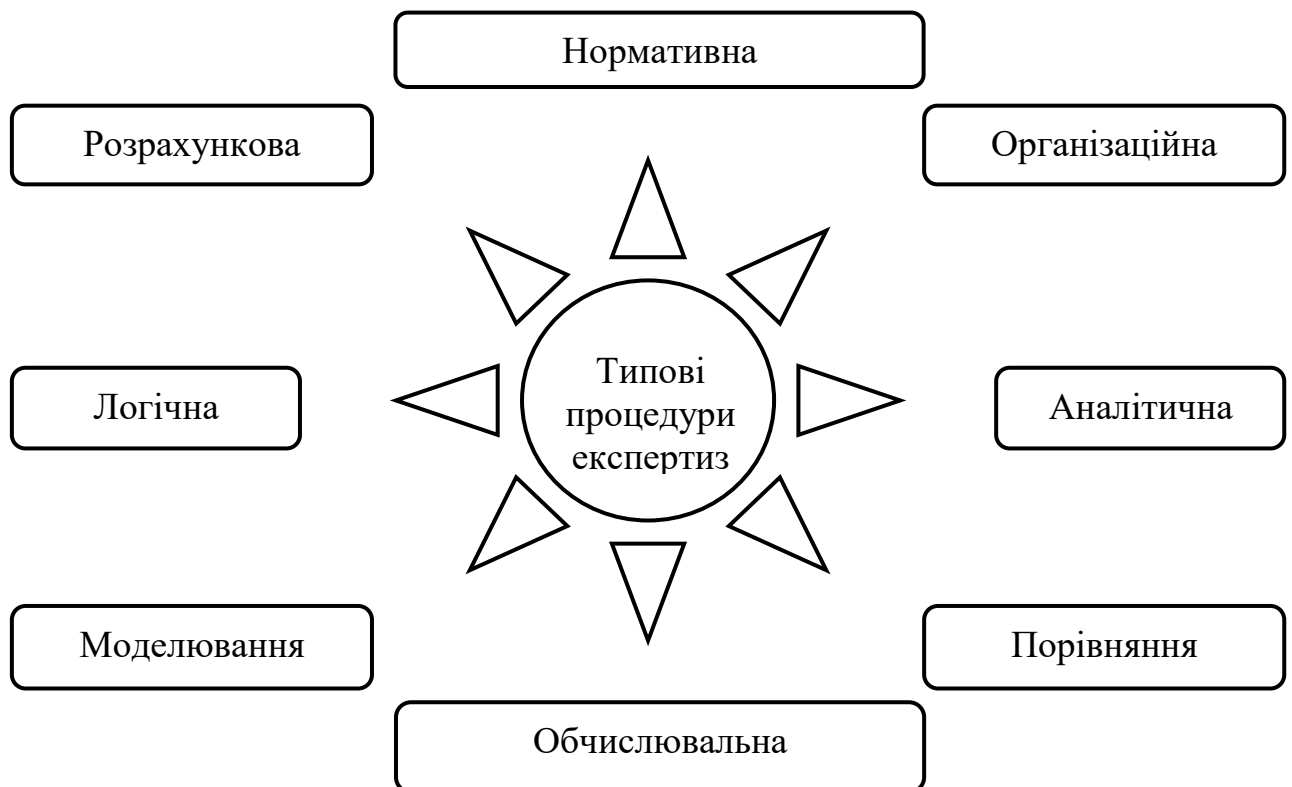


Рис. 5. Класифікація типових процедур судової експертизи

Організаційна процедура – необхідно розробити організаційно-розпорядчі документи для проведення судово-бухгалтерських перевірок, встановити графіки їх виконання, вибрати законодавчі та нормативні дії, визначити об'єкти перевірок, вибрати методи дослідження, встановити методи зв'язку з органом судово-бухгалтерської перевірки, який замовляє перевірки.

Процедура моделювання – проектування інформаційної моделі та побудова організаційної моделі респондента створює реальні можливості для оптимізації процесу огляду. Моделі створення економічно однорідних об'єктів різняться залежно від структурних елементів, джерел інформації та методичних прийомів дослідження.

Нормативна процедура – це система цілеспрямованих дій, спрямованих на перевірку відповідності суб'єкта перевірки чинному законодавству та правової поведінки.

Аналітична процедура – це системи аналізу господарських операцій, які є об'єктами експертизи в судово-бухгалтерській експертизі: здійснюється уявне розчленування об'єкта експертного дослідження, розкладання на складові елементи з подальшим вивченням кожного елемента за допомогою спеціальних методів.

Розрахункова процедура – це спеціальні розрахункові системи, що використовуються для дослідження кількісних і якісних параметрів господарської діяльності. Процедури обчислення тісно пов'язані з аналітичними процедурами і часто передбачають визначення середніх і відносних значень.

Обчислювальна процедура – це складні процеси виконання математичних операцій над досліджуваними в судово-бухгалтерській експертизі об'єктами, які спочатку характеризують кількісні параметри об'єкта. Це найпоширеніший тип експертної програми.

Логічна процедура – це система конструктивних дій, заснованих, перш за все, на застосуванні логіки в судово-бухгалтерських дослідженнях.

4. Облікова документація та її використання в судово-бухгалтерській експертизі

Бухгалтерські документи, які використовуються в процесі судово-бухгалтерської експертизи, виконують дві основні функції: по-перше, це опис конкретних фінансово-економічних процесів, по-друге, вони є доказом того, що ці процеси дійсно здійснювалися. Оскільки висновки судово-бухгалтерської експертизи в основному ґрунтуються на висновках фактичної інформації, підготовленої відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [17], основні бухгалтерські документи, що використовуються, перевіряються експертами, які є найважливішими для носії економічної інформації.

Для того, щоб вони набули юридичної сили, первинні документи повинні мати такі обов'язкові реквізити; найменування; код форми; зміст операції; особистий підпис. Залежно від характеру операції первинний документ може містити й інші реквізити (номер документа, назву та адресу підприємства, печатку підприємства тощо).

Застосування комп'ютеризованих засобів обробки економічної інформації призвело не тільки до істотних змін у технології бухгалтерського обліку та формах його ведення, а й до появи абсолютно нового виду документа – магнітного носія інформації.

Але слід розуміти, що зміст документа, який є письмовим доказом законності господарської операції, не змінився, змінилася лише форма. На вимогу контролюючих або судових органів документи з машинозчитуваних носіїв можуть копіюватись на паперові носії за рахунок підприємства. Підприємство при складанні облікових документів на магнітних носіях зобов'язане передбачити технічні засоби копіювання облікових документів у зручному для читання вигляді. Відповідальність за достовірність відомостей в обліковому реєстрі несе особа, яка його складає та підписує.

При надходженні до бухгалтерії документ перевіряється як за формою (повнота і правильність оформлення та заповнених реквізитів), так і за змістом

(законність операції, логічний зв'язок з різними показниками). На всіх документах, що додаються до прибутково-видаткових касових ордерів, а також документах, які є підставою для нарахування заробітної плати, повинні бути проставлені штамп або рукописом «Отримано» або «Виплачено» з датою (число, місяць, рік).

Помилки в первинних документах здебільшого виправляють коректурними методами: неправильні слова чи суми закреслюють рисою, щоб можна було прочитати виправлені слова, а зверху пишуть правильні слова чи суми. Виправлення повинні бути збережені з позначкою «Виправлено» та підписом особи, яка підписала документ, із зазначенням дати виправлення.

Процес руху документів від підготовки до передачі в архів називається документообігом. Оформлення документів здійснюється за графіком, який встановлюється головним бухгалтером і затверджується наказом керівника підприємства. Основні документи, облікові реєстри, бухгалтерські звіти і баланси до здавання в архів повинні зберігатися в спеціальному приміщенні або шафі в бухгалтерії і перебувають у відповідальності особи, уповноваженої головним бухгалтером.

Головний бухгалтер несе відповідальність за збереження та оформлення основних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, бухгалтерської звітності та балансу, передачу справ у встановленому порядку.

Облікові документи класифікують за рядом ознак: призначенням, походженням, джерелами виникнення, якісними ознаками тощо.

Групування документів не тільки полегшує використання в системах бухгалтерського обліку, але й полегшує перевірку відповідної інформації щодо ознак корисливого зловживання під час проведення судово-бухгалтерських експертиз. Одним із базових принципів загальної класифікації бухгалтерських документів, які використовуються в процесі судово-бухгалтерської експертизи, є поділ за призначенням (рис. 6).

Розпорядчі документи – фіксують розпорядчу інформацію щодо здійснення окремих фінансово-господарських операцій (чеки про одержання готівки, доручення на закупівлю ТМЦ, вимоги тощо).

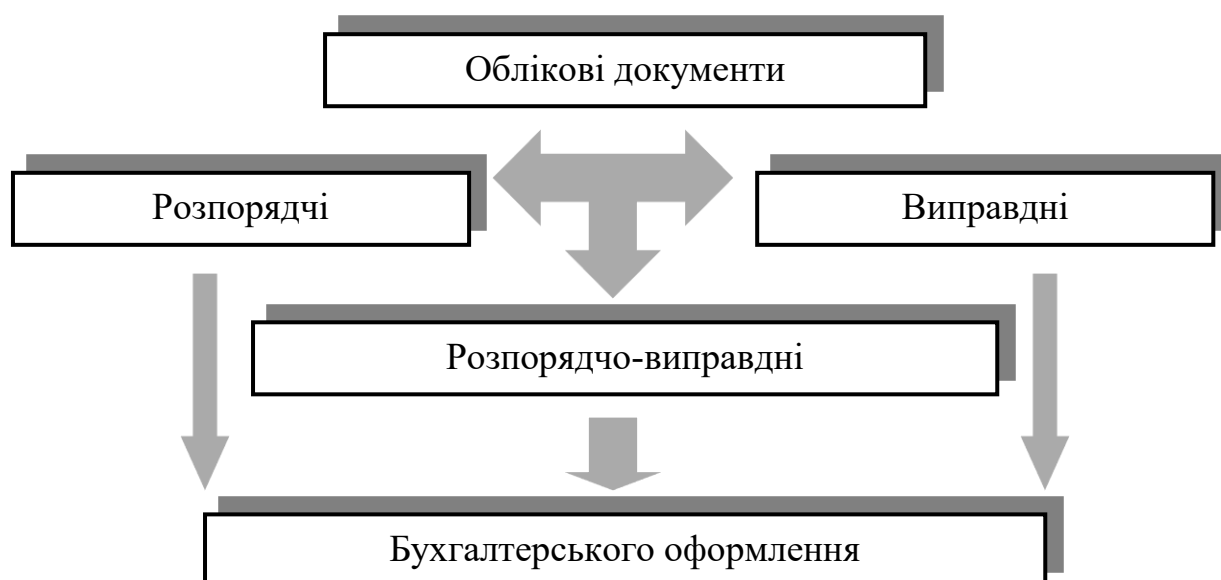


Рис. 6. Логічно-структурна схема класифікації облікових документів за призначенням

Виправдні документи – доводять факт здійснення певної господарської операції, крім того, вони є підставою для бухгалтерського обліку (вихідні накладні на сировину (матеріали), приймально-здавальні документи тощо).

Розпорядчо-виправдні документи – містять як розпорядження про здійснення певної господарської діяльності, так і докази їх виконання, тобто є симбіозом розпорядчих і правових документів. Наприклад, таким документом є видатковий касовий ордер, який містить доручення на виконання операції з відміткою про оплату комусь із каси підприємства.

Документація бухгалтерського оформлення – складається бухгалтерами на підставі наявних документів. Це, перш за все, комплексні документи, які систематизують однотипні господарські справи за їх економічним змістом і способом відображення на рахунках бухгалтерського обліку (зведені відомості, журнали обліку витрат тощо) - облікові регістри. Явна відмінність їх від первинних документів полягає в тому, що в процесі судово-бухгалтерської експертизи вони не вважаються прямим доказом достовірності фінансово-господарських операцій, правильності відображення якісних і кількісних параметрів, встановлення істотної відповідальності тощо.

При проведенні судово-бухгалтерської експертизи доказами є тільки перші три види облікових довідок. Інформація, яка в них міститься, дає можливість провести ретельне експертне дослідження. Проте в процесі судово-бухгалтерської експертизи також використовуються документи бухгалтерського оформлення. У більшості випадків, як вихідна інформація, вона є відправною точкою для експертного дослідження.

Вивчаючи документи з метою підтвердження чи спростування інформації про корисливе зловживання, необхідно пам'ятати, що документи, які мають різне призначення, але стосуються однієї господарської операції, тісно пов'язані між собою. Відсутність нормативної документації у керівників викликає сумніви щодо законності та можливості здійснення господарських операцій.

За джерелом виникнення облікові документи диференціюють на первинні і зведені.

Первинний документ безпосередньо фіксує господарську діяльність підприємства. Вони здійснюються під час транзакції. Прикладом таких документів є касові ордери, накладні, претензії тощо.

Зведені документи відображають багаторазову господарську діяльність, здійснену протягом певного періоду часу, і складаються на основі вихідних документів. До зведених документів відносяться реєстр платіжних вимог, звіти касирів та інших істотно відповідальних осіб тощо.

Відповідно до походження бухгалтерські документи поділяються на внутрішні та зовнішні. До внутрішніх належать документи, які складаються всередині підприємства і не виходять за його межі (касові ордери, квитанції, журнали тощо). До зовнішніх належать документи, отримані від інших підприємств, або документи, складені на підприємстві, але надіслані за межі (накладні, виписки з рахунків тощо).

За якісними характеристиками облікові документи поділяються на якісні та неякісні. Доброякісним можна вважати будь-який документ, складений відповідно до вимог чинного законодавства. Неякісно оформлені документи вважаються неякісними, з відсутністю певних реквізитів, додатків

(за необхідності), наявністю багатьох безумовних виправлень тощо. Важливою ознакою неналежного оформлення документів є неправильні основні відомості (ціни, кількості, калькуляції, зведення тощо), неправильні бухгалтерські проводки, підписи на документах неуповноважених осіб, використання рахунків, не передбачених поточним планом, тощо.

Оскільки для бухгалтерського обліку характерна велика кількість операцій, відображених у різноманітних первинних документах, то в обліку з тих чи інших причин часто виникають помилки. При перенесенні даних з первинних документів до реєстру зведеного та аналітичного обліку це також може виникнути внаслідок неправильного обчислення продукції та підсумків у розрахункових документах, механічного спотворення цифр, пропуску цифр, відображення сум лише на одному рахунку, помилка тощо. Якщо вчасно не виправити, такі помилки з'являться в усіх облікових регістрах, навіть у головній книзі. Іноді в головній книзі трапляються помилки, навіть якщо в журналі або відомостях аналітичного обліку відсутні помилки, викликані неправильним перенесенням кредитових оборотів на інші зведені рахунки.

У будь-якому випадку помилкові записи необхідно виправляти, оскільки їх існування знижує достовірність облікової інформації, що в деяких випадках може бути причиною значних фінансових санкцій або навіть більш суворих заходів, які мають бути застосовані до бізнесу та винних осіб – коли помилка була навмисно та призвело до зловживання.

Необхідно вивчати записи, щоб виявити помилки, порівнюючи відповідні журнальні діаграми та аналізуючи зведені відомості бухгалтерського обліку та дані головної книги. Якщо записи в журналах і відомості ведуться за розшифровками, зведеними реєстрами, то тут також необхідно перевірити правильність визначення проміжних підсумків, оскільки може статися, що підсумки правильні, а суми включені.

Враховуючи, що помилки, допущені під час оформлення первинних документів, підрахунку підсумків та аналізу підсумків у регістрах бухгалтерського обліку, досить важко помітити, ці помилки здебільшого виявляються через подвійний облік операцій, оскільки кожна операція

відображається у двох окремих. На дебетовому рахунку кредитовий обіг визначає рівність залишків. Цієї рівності немає, якщо допущена помилка, наприклад, запис зроблено лише на одному рахунку. Однак це можна виявити лише шляхом підрахунку результатів головної книги.

Таким чином, методи порівняння для виправлення помилок, як правило, більше не можна використовувати, оскільки записи здійснюються в усіх реєстрах, включаючи головну книгу, і кілька цифр потрібно виправляти одночасно в різних документах і реєстрах. У цьому випадку краще використовувати додаткову проводку або метод «червоне сторно». Ці методи необхідно використовувати під час розрахунку загальних дебетових і кредитових операцій і консолідованих залишків на рахунках у головній книзі.

Використовувати додаткові проводки доцільно, якщо потрібно збільшити суму транзакції для облікового запису, який був занижений через помилку. Записи здійснюються за рахунками, що відповідають тим самим сумах, що й раніше записані, і цей метод часто використовується, коли помилки неможливо виправити за допомогою методів коректури.

Слід підкреслити, що виправлення помилок має бути обґрунтованим. Якщо використання способу виправлення інколи може обмежуватися підписом бухгалтера, який виправляв запис, то при застосуванні методу «червоне сторно» або додаткових проводок необхідно внести до бухгалтерського обліку письмове пояснення причини цього. Форма може бути довільною, але повинна повністю описувати причину помилки та обґрунтовувати спосіб її виправлення. Тому запис має бути максимально детальним, включаючи посилання на реєстр, де сталася помилка.

При необхідності, окрім безпосереднього виправлення помилок у первинних бухгалтерських документах, журналах, відомостях аналітичного обліку чи головній книзі, необхідно внести відповідні зміни до звітних документів, особливо це стосується податкової звітності, яка може завдати значних збитків бізнесу через штрафи та пеню.

З метою забезпечення правомірності та достовірності інформації бухгалтерського обліку та звітності суб'єкти господарювання (незалежно від

форм власності) проводять інвентаризацію майна, активів, грошових коштів, незавершеного виробництва, зобов'язань, розрахунків, інших статей балансу.

Метою інвентаризації є встановлення відповідності між фактичними даними про стан засобів і джерел їх походження даними бухгалтерського обліку (тобто записами на рахунках бухгалтерського обліку).

Інвентаризація – це «перевірка наявності засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів у матеріально-відповідальній особи на певну дату шляхом перелічення, обміру, зважування і подальшого зіставлення фактичних залишків з даними бухгалтерського обліку (з так званими книжковими залишками)» [3, с. 97].

Кількість інвентаризації за звітний рік, дата, перелік майна та зобов'язань за кожний період інвентаризації визначаються власником або керівником підприємства, крім випадку, коли інвентаризація є обов'язковою відповідно до чинного законодавства України.

ВИСНОВКИ

1. В умовах ринкової економіки жодну діяльність не можна визнати ідеальною чи досконалою. Чимало випадків, коли працівники зловживають своїми повноваженнями, не дотримуються вимог щодо правильності та послідовності відображення операцій у бухгалтерських документах, здійснюють господарські операції з порушенням чинного законодавства. Крім того, в різних галузях економіки є безліч специфічних об'єктів, які потребують посиленого контролю. З метою викриття вчинених економічних злочинів та встановлення доказів їх здійснення рекомендується здійснювати контроль бухгалтерської документації. Проте найбільш ефективним і надійним видом перевірки бухгалтерських документів і операцій є економічна експертиза.

2. Рівень регламентації судово-бухгалтерської експертизи в Україні вкрай низький. Законодавчого акту, який би чітко визначав цей вид експертної діяльності, немає. Законодавчо не врегульованими залишаються організаційні та системні особливості застосування бухгалтерської експертизи в Україні.

3. Зважаючи на факт відсутності у сучасному законодавстві України інтерпретації терміну «судово-бухгалтерська експертиза», однак керуючись законодавчим тлумаченням змісту дефініції «судова експертиза» (стаття 1 Закону України «Про судову експертизу» [18]) та її параметрів, закріплених в суміжних нормативно-правових документах, пропонуємо таке визначення: «судово-бухгалтерська експертиза є дослідженням фінансово-господарської діяльності підприємств експертом, тобто фахівцем, який володіє спеціальними знаннями з економіки та бухгалтерського обліку для формування висновку стосовно переліку питань, визначених судом чи органами дізнання»

4. Суть експертного дослідження полягає в науковому осмисленні правового зв'язку між об'єктами права та суб'єктами права. Проте слід підкреслити, що судово-бухгалтерська експертиза дає наукове розуміння не всіх правовідносин, а лише тих, де виникають конфліктні ситуації та потребують розгляду судовими органами.

5. Судово-бухгалтерська експертиза, як і експертне дослідження в інших галузях наукового знання, ґрунтується на вивченні правової та фактичної інформації, яка відображає взаємодію між об'єктами професійного пізнання, тобто між реальними емпіричними фактами та виробничими, соціальними та економічними факторами.

6. Порядок проведення експертного дослідження, переданого на судово-бухгалтерську експертизу, ґрунтується на конкретних припущеннях, які мають бути правильно сформульовані, обґрунтовані та узагальнені.

7. Практика розслідування кримінальних справ про порушення бухгалтерського обліку в діяльності підприємств та інші корисливі злочини свідчить, що у випадках, якщо якісно проведено документальний розгляд кримінальної справи та вжито всіх необхідних заходів для збирання доказів, відповідно з вимогами Кримінально-процесуального кодексу України, експертиза взагалі не призначається.

8. Розрахунково-аналітичні методи дозволяють визначити загальне положення об'єкта дослідження і стали найпоширенішими методами в судово-бухгалтерських експертизах. Зокрема, ці методичні прийоми використовуються для визначення рівня виконання замовлень, витрат сировини на відповідність діючим нормам і стандартам, дослідження ритмічності виробництва, збитковості окремих видів продукції тощо.

9. Правомірно стверджувати, що об'єкти судово-бухгалтерської експертизи в судових спорах, пов'язаних із господарською діяльністю, мають певні характеристики. Формування організації та методології проведення судово-бухгалтерської експертизи передбачає узагальнення таких специфічних об'єктів.

10. Оскільки чинним законодавством України конкретний строк розгляду експертами справ не встановлено, його доцільно визначати, виходячи з конкретних обставин справи. Водночас слід мати на увазі, що зволікання з призначенням експертизи ускладнює перевірку фактів та суттєво впливає на встановлення фактів, оскільки не дає можливості слідчим безпосередньо

використовувати висновки експертів при проведенні відповідних слідчих дій. У більшості випадків перевірка проводиться після ревізії, тому основним завданням слідчого при підготовці до призначення експертизи є оперативне вирішення питання про проведення ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства, якщо її не було. Якщо слідчий дійде висновку про необхідність призначення судово-бухгалтерської експертизи, він повинен скласти про це відповідну постанову, в якій зазначити мотиви проведення судово-бухгалтерської експертизи та прізвища залучених осіб.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. Баглей О.В., Сорохан В.В. Екологічна експертиза: навч. посібник. Чернівці: Рута, 2007. 128 с.
2. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза: підручник. Київ: Видавнича компанія «Воля», 2004. 656 с.
3. Бруханський Р. Ф. Судово-бухгалтерська експертиза : навчальний посібник. Тернопіль : ТНЕУ. 2010. 246 с.
4. Бруханський Р.Ф. Стратегічні пріоритети оптимізації контрольно-ревізійних процедур в АПК України / Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку: у 2 частинах. Ч.1. Матеріали III Міжнародної науково-практичної конференції 10-11 жовтня 2008 року. К.: КНЕУ, 2008. С. 28-30.
5. Бруханський Р.Ф. Оптимізація процесу нарахування і виплати дивідендів у сільськогосподарських підприємствах України. Інноваційна економіка. 2010. Випуск 5 (19). С. 220-224.
6. Бруханський Р. Ф. Зовнішнє середовище підприємства в якості предмету бухгалтерського обліку // Економічний дискурс: міжнародний збірник наукових праць. 2014. Вип. 3. С. 87-90.
7. Бруханський Р. Ф. Оптимізація обліково-інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту аграрних підприємств України // Science and Education a New Dimension. Humanities and Social Sciences. 2013. Vol. 2. S.146-150.
8. Бугай Н.О. Висновок експерта-економіста як вичерпне джерело доказів та його оцінка. Інтернаука. 2022. № 12. С. 123-128.
9. Бугай Н.О. Судово-експертна діяльність в економічній сфері: теоретичний та практичний аспект. Інтернаука. 2020. № 12. С. 42–47.
10. Волкова І. А. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2009. 84 с.

11. Господарський процесуальний кодекс України від 06.11.1991 № 1798-ХІІ зі змінами і доповненнями (в редакції 21.06.2024 року). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12#Text>
12. Дондик Н. Я., Дондик Г. П. Судова бухгалтерія : навч. посіб. К.: ЦУЛ, 2019. 208 с.
13. Доказування при розслідуванні податкових злочинів: монографія / За заг. редакцією С.М. Піскуна. Ірпінь: Академія ДПС України, 2002. 179 с.
14. Дрозд І.К. Контроль економічних систем: Монографія. К.: Імекс-ЛТД, 2004. 312 с.
15. Експертизи у судовій практиці: Підручник / За ред. В.Г. Гончаренка. К.: Юрінком Інтер, 2005. 387 с.
16. 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.
17. Про бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні : Закон України № 996-ХІV від 16 липня 1999 року (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
18. Закон України “Про судову експертизу” від 25.02.1994 року № 4038-ХІІ зі змінами і доповненнями (у редакції від 01.01.2024 року). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#Text>
19. 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).
20. Камлик М.І. Судова бухгалтерія. Підручник. Друге видання, перероблене і доповнене. К.: Атіка, 2001. 376 с.
21. Коломієць Т.М., Притульська Н.В., Романенко О.Л. Експертиза товарів: підручник. Вид. 2-ге. К.: КНТЕУ, 2007. 370с.
22. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-ІІІ зі змінами і доповненнями (в редакції 19.05.2024 року). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14#Text>

23. Кримінально-процесуальний кодекс України від 13.04.2012 № 4651-VI зі змінами і доповненнями (в редакції 19.05.2024 року). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17#Text>.
24. Мумінова-Савіна Г.Г. Судово-бухгалтерська експертиза. Навч. посібник. К.: КНЕУ, 2006. 202 с.
25. Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. URL: <https://mof.gov.ua/uk/nacionalni-polozhennja1>
26. 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.
27. Остап'юк Н.А. Компетенція експерта-бухгалтера в умовах автоматизації експертного дослідження. Вісник ЖДТУ. Економічні науки. 2005. № 1 (31). С. 164-175.
28. 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 (у редакції наказу МФУ 09.12.2011 року № 1591). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>
29. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI зі змінами і доповненнями (в редакції 16.06.2024 року). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
30. Рудницький В.С., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень. Навчальний посібник. К.: ВД „Професіонал”, 2004. 304 с.
31. Степанюк Р.Л. Підготовка і призначення судових експертиз у справах про злочини, пов'язані з порушеннями бюджетного законодавства // Теорія та практика судової експертизи і криміналістики. Вип. 2: Збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції. Харків: Право, 2011. С. 497-502.

32. 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.
33. Судово-бухгалтерська експертиза: Підручник / За ред. Т.В. Микитенко. К.: Воля, 2004. 656 с.
34. Судово-економічна експертиза : навчальний посібник у схемах і таблицях / Л.В. Дікань, Д.В. Калінкін, О.В. Кожушко. Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2018. 182 с.
35. Судово-бухгалтерська експертиза : навч.-практ. посіб. / В.П. Шило та ін. Київ : Кондор, 2015. 406 с.
36. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко та ін. Київ : Центр учб. літ., 2021. 352 с.
37. Цивільний процесуальний кодекс України від 18.03.2004 року № 1618-IV зі змінами і доповненнями (в редакції 21.06.2024 року). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1618-15#Text>
38. Brukhanskyi R. F., & Spilnyk I. V. (2019). Crypto assets in the system of accounting and reporting. The Problems of Economy, 2, 145-156. <https://doi.org/10.32983/2222-0712-2019-2-145-156>.
39. Forensic accounting expertise / Ukraine Office of Forensic Science. URL: <https://ua-expert.com/en/prices/sudebno-buhgalterskaya-ekspertiza/>.