

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**

**ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ СЕМЕНА КУЗНЕЦЯ**

*Л. В. Дікань  
В. Д. Понікаров  
О. В. Кожушко*

# **СУДОВО-ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА**

**Навчально-практичний посібник**

**Харків  
ХНЕУ ім. С. Кузнеця  
2017**

УДК 340.6(075.034)

Д45

*Рецензенти:* завідувач кафедри бухгалтерського обліку Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця, д-р екон. наук, професор А. А. Пилипенко; д-р екон. наук, професор кафедри економічного аналізу та обліку Національного технічного університету "Харківський політехнічний інститут" Т. В. Давидюк; канд. екон. наук, д-р юрид. наук, професор Харківського національного університету внутрішніх справ С. М. Попова.

**Рекомендовано до видання рішенням вченої ради Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця.**

Протокол № 7 від 24.04.2017 р.

*Самостійне електронне текстове мережеве видання*

**Дікань Л. В.**

Д45 Судово-економічна експертиза : навчально-практичний посібник [Електронний ресурс] / Л. В. Дікань, В. Д. Понікаров, О. В. Кожушко. – Харків : ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2017. – 221 с.

ISBN 978-966-676-683-3

Проаналізовано основні чинні загрози економічної безпеки України, розкрито роль контролюючих та правоохоронних органів у боротьбі з економічною злочинністю, наведено форми використання спеціальних знань під час розслідування правопорушень у фінансово-господарській сфері. Розкрито значення судових експертиз у справі захисту законних інтересів суб'єктів підприємницької діяльності, визначено місце судово-економічної експертизи в системі фінансово-господарського контролю, наведено порядок їх призначення та проведення. Особливе місце відведено процесуальним нормам проведення експертного дослідження та складання висновку судово-економічної експертизи.

Рекомендовано для студентів, аспірантів та викладачів вищих економічних і юридичних навчальних закладів, фахівців у галузі контролю та ревізії, працівників правоохоронних органів, що здійснюють боротьбу з економічною злочинністю.

**УДК 340.6(075.034)**

© Л. В. Дікань, В. Д. Понікаров,  
О. В. Кожушко, 2017

© Харківський національний економічний  
університет імені Семена Кузнеця, 2017

ISBN 978-966-676-683-3

## Зміст

Словник скорочень .....	6
Вступ.....	7
Розділ 1. Теоретичні засади судово-економічної експертизи.....	9
1. Економічний контроль у правоохоронній діяльності України ...	9
1.1. Протиправна економічна діяльність як фактор загрози національній безпеці України .....	10
1.2. Сутність та роль економічного контролю у виявленні правопорушень у фінансово-господарській сфері та в усуненні причин їх виникнення.....	16
1.3. Система органів контролю діяльності суб'єктів господарювання в Україні.....	21
1.4. Функції правоохоронних органів у здійсненні економічного контролю .....	23
1.5. Форми використання спеціальних економічних знань під час розслідування господарських правопорушень.....	24
1.6. Особливості проведення ревізій та перевірок на вимогу правоохоронних органів .....	28
Запитання для самодіагностики.....	37
Питання для самостійного опрацювання .....	38
Контрольні тести.....	39
Практичні завдання і ситуації.....	41
2. Судово-економічна експертиза, її види та завдання .....	45
2.1. Поняття судових експертиз та їх зв'язок з правоохоронною діяльністю.....	45
2.2. Види судових експертиз та їх класифікація.....	48
2.3. Сутність і завдання судово-економічної експертизи .....	53
2.4. Історичні аспекти розвитку судово-економічної експертизи.....	56
Запитання для самодіагностики.....	58
Питання для самостійного опрацювання .....	58
Контрольні тести.....	59
Практичні завдання і ситуації.....	60
3. Предмет і метод судово-економічної експертизи .....	66
3.1. Предмет та об'єкти судово-економічної експертизи .....	66
3.2. Класифікація документів, які надаються експерту-економісту.....	69

3.3. Загальна характеристика методу судово-економічної експертизи .....	71
3.4. Прийоми дослідження облікової інформації під час проведення судово-економічних експертиз.....	73
Запитання для самодіагностики.....	76
Питання для самостійного опрацювання .....	77
Контрольні тести .....	77
Практичні завдання і ситуації.....	78
Розділ 2. Організаційно-методичні засади судово-економічної експертизи в Україні.....	85
4. Організація та порядок судово-економічної експертизи .....	85
4.1. Загальна організація судово-експертної діяльності в Україні .....	85
4.2. Порядок атестації судових експертів .....	90
4.3. Кваліфікаційні вимоги, що висувають до експертів-економістів .....	95
4.4. Права, обов'язки та відповідальність судових експертів .....	97
4.5. Інформаційне забезпечення судово-економічної експертизи.....	101
4.6. Основні стадії процесу судово-економічної експертизи .....	103
Запитання для самодіагностики.....	104
Питання для самостійного опрацювання .....	104
Контрольні тести .....	105
Практичні завдання і ситуації.....	107
5. Організаційна стадія судово-економічної експертизи.....	114
5.1. Планування судово-економічної експертизи .....	114
5.2. Призначення та проведення судово-економічної експертизи на стадії досудового слідства .....	118
5.3. Проведення економічної експертизи під час розгляду кримінальних справ у суді .....	122
5.4. Особливості призначення судово-економічної експертизи у справах про адміністративні правопорушення у господарському та цивільному судочинстві, а також під час проведення виконавчих дій.....	125
Запитання для самодіагностики.....	127
Питання для самостійного опрацювання .....	128
Контрольні тести .....	128
Практичні завдання і ситуації.....	129

6. Дослідницька стадія судово-економічної експертизи .....	134
6.1. Судово-економічна експертиза організаційно-правових засад підприємницької діяльності .....	135
6.2. Судово-економічна експертиза операцій з грошовими коштами .....	140
6.3. Судово-економічна експертиза матеріалів інвентаризацій .....	145
6.4. Судово-економічна експертиза господарських операцій, пов'язаних з рухом основних засобів .....	150
6.5. Судово-економічна експертиза операцій з нарахування та виплати заробітної плати .....	154
6.6. Судово-економічна експертиза операцій, пов'язаних з обігом цінних паперів .....	159
6.7. Судово-економічна експертиза під час виявлення та розслідування правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків .....	163
6.8. Судово-економічна експертиза зовнішньоекономічних операцій .....	168
Запитання для самодіагностики .....	172
Питання для самостійного опрацювання .....	173
Контрольні тести .....	173
Практичні завдання і ситуації .....	175
Тема 7. Завершальна стадія судово-економічної експертизи ...	181
7.1. Висновок експерта-економіста та його структура .....	181
7.2. Оцінювання висновку експерта-економіста слідчим, судом та іншими учасниками процесу .....	189
7.3. Виявлення та усунення обставин, які сприяють здійсненню правопорушень під час проведення судово-економічної експертизи .....	190
Запитання для самодіагностики .....	192
Питання для самостійного опрацювання .....	193
Контрольні тести .....	193
Практичні завдання і ситуації .....	195
Рекомендована література .....	201
Додатки .....	204

## Словник скорочень

- ГКУ** – Господарський кодекс України  
**ГПКУ** – Господарський процесуальний кодекс України  
**ДАСУ** – Державна аудиторська служба України  
**ДФС** – Державна фіскальна служба  
**КАС** – Кодекс адміністративного судочинства  
**КЗУпП** – Кодекс законів України про працю  
**ККУ** – Кримінальний кодекс України  
**КМУ** – Кабінет міністрів України  
**КУпАП** – Кодекс України про адміністративні правопорушення  
**КПКУ** – Кримінально-процесуальний Кодекс України  
**МВСУ** – Міністерство внутрішніх справ України  
**НДІСЕ** – науково-дослідний інститут судових експертиз  
**НБУ** – Національний банк України  
**П(с)БО** – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку  
**СБУ** – Служба безпеки України  
**ст.** – стаття  
**ЦКУ** – Цивільний кодекс України  
**ЦПКУ** – Цивільний процесуальний кодекс України

## Вступ

Ефективний розвиток будь-якої держави є неможливим без системи економічних заходів дотримання законодавства у галузі господарської політики. На жаль, кардинальні реформи, що здійснюються в Україні, як свідчить статистика, супроводжуються криміналізацією суспільства та зростанням злочинності, особливо в економічній та фінансовій сферах, а це створює реальну загрозу національній безпеці країни.

Економіка завжди була предметом злочинних посягань, особливо в трансформаційні періоди, коли радикальним чином змінюються відносини власності та форми господарювання. Зростання економічної злочинності деякою мірою пов'язане також із недосконалістю чинного законодавства та непослідовністю в реформуванні економіки. Найбільш гострими проблемами, які загрожують економічній безпеці держави, є: питання тінізації грошового обігу і вивезення капіталу з України; фінансові зловживання, що мають місце в процесі приватизації державної власності; низька ефективність управління та контролю за діяльністю підприємств та фінансових установ. Особливого значення в сучасних умовах набули питання відмивання доходів, отриманих злочинним шляхом. Тому цілком очевидно, що сьогодні основні напрями боротьби зі злочинністю пролягають через економічну площину.

Для виявлення протиправної економічної діяльності та збору доказів із кримінальних справ, порушених із господарських злочинів, необхідні не тільки юридичні знання, але й спеціальні пізнання в галузі фінансів, ціноутворення, оподаткування, бухгалтерського обліку й особливо, у сфері економічного контролю. Саме судово-економічні експертизи є найбільш ефективним заходом збору доказів з господарських злочинів.

З метою найкращого засвоєння матеріалу студенти повинні до початку викладання дисципліни опанувати знаннями і навичками в галузі правознавства; оволодіти знаннями з: економіки підприємств, макрота мікроекономіки, правознавства, фінансів, фінансового, управлінського, податкового обліків, економічного аналізу, аудиту, державного фінансового контролю, ревізії, законодавства з питань економічної діяльності підприємства та ін.

У процесі вивчення дисципліни "Судово-економічна експертиза" студентами вирішуються такі **завдання**:

дослідження документів із метою перевірки і виявлення фактів і розмірів нестачі чи лишків товарно-матеріальних цінностей, грошових ресурсів, а також часу і місця виникнення нестачі чи лишку;

вивчення та аналіз змісту документів для експертного висновку про обґрунтованість списання на виробництво сировини, матеріалів і законність руху готової продукції;

встановлення фактів порушення фінансової дисципліни для експертного висновку за сутністю;

вивчення правильності чи хибності з позиції закону здійснення бухгалтерських операцій і виявлення дійсного стану розрахунків між підприємствами та організаціями.

У результаті вивчення дисципліни студенту необхідно **знати**: організаційні й методичні способи попередження економічних правопорушень підприємцями, способи дотримання законодавства та стандартів бухгалтерського обліку у відображенні господарських операцій, та **вміти**: скласти висновки експерта для правоохоронних органів під час розгляду цивільних, господарських і кримінальних справ; застосовувати практичні навички та знання процесуальних норм для організації та проведення судово-економічної експертизи.

У процесі вивчення навчальної дисципліни студент оволодіє такими **професійними компетентностями**:

визначати особливості окремих форм використання спеціальних економічних знань під час розслідування економічних правопорушень;

здійснювати організацію судово-економічної експертизи;

здійснювати судово-економічну експертизу окремих об'єктів дослідження.



## Розділ 1

# Теоретичні засади судово-економічної експертизи

## 1. Економічний контроль у правоохоронній діяльності України

**Ключові терміни і поняття:** економічна безпека, тіньова економіка, економічні злочини, економічні правопорушення, економічний контроль, комерційна таємниця, ревізія на вимогу правоохоронних органів

### Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:

- 1.1. Протиправна економічна діяльність як фактор загрози національній безпеці України.
- 1.2. Сутність та роль економічного контролю у виявленні правопорушень у фінансово-господарській сфері та усунення причин їх виникнення.
- 1.3. Система органів контролю діяльності суб'єктів господарювання в Україні.
- 1.4. Функції правоохоронних органів у здійсненні економічного контролю.
- 1.5. Форми використання спеціальних економічних знань під час розслідування економічних правопорушень.
- 1.6. Особливості проведення ревізії на вимогу правоохоронних органів.

### Студенти, вивчивши цю тему, зможуть:

- ✓ знати основні положення Концепції національної безпеки України;
- ✓ дати характеристику сутності економічних правопорушень;
- ✓ дати характеристику сутності економічного контролю;
- ✓ знати функції контролюючих органів України;
- ✓ знати нормативно-правові документи, які регулюють права та обов'язки правоохоронних органів України під час здійснення їхніх функцій у сфері боротьби з господарськими злочинами;
- ✓ знати існуючі форми використання спеціальних економічних знань під час розслідування економічних правопорушень;
- ✓ визначати особливості призначення та проведення ревізії у зв'язку з кримінальною справою і тією ревізією, яка призначається вищим керівним органом.

## 1.1. Протиправна економічна діяльність як фактор загрози національній безпеці України

Сьогоднішній світ характеризується процесами глобалізації та формування нової геополітичної структури, що зумовлює зростання загроз політичного, екологічного, інформаційного й безумовно економічного характеру для молодих незалежних країн. Тому прагнення, самозбереження і прогресивний розвиток України як суверенної держави багато в чому залежать від здійснення цілеспрямованої політики щодо захисту її національних інтересів. Основи такої політики визначає Закон України "Про основи національної безпеки України".

Національна безпека, як стан захищеності життєво важливих інтересів особи, суспільства та держави від внутрішніх і зовнішніх загроз, є необхідною умовою збереження та примноження духовних і матеріальних цінностей.

**Концепція національної безпеки України повинна забезпечувати:**  
єдність принципів формування і проведення державної політики національної безпеки;

поєднання підходів до формування відповідної законодавчої бази, підготовки доктрин, стратегій, концепцій, державних і відомчих програм у різних сферах національної безпеки [1].

Конкретні засоби і шляхи забезпечення національної безпеки повинні обумовлюватися пріоритетністю національних інтересів; необхідністю своєчасного вжиття заходів, адекватних характеру і масштабам загроз цим інтересам, а також ґрунтуватися на засадах правової демократичної держави. Національні інтереси та їх пріоритетність обумовлюються конкретною ситуацією, що складається в країні та за її межами.

Національна безпека України досягається шляхом проведення важеної державної політики відповідно до прийнятих доктрин, концепцій, і програм у таких сферах, як політична, економічна, соціальна, військова, науково-технічна, інформаційна сфера тощо.

Виходячи з того, що сьогодні для України, як вважає Рада національної безпеки і оборони, не існує прямої воєнної загрози, а можливості політичного тиску з боку іноземних держав хоча існують, але обмежені, національна безпека нашої держави піддається, головним чином, впливу внутрішніх загроз. Серед них, передусім, слід виокремити економічну складову. Не випадково ст. 17 Конституції України проголошує, що **забезпечення**

**економічної безпеки є однією з найважливіших функцій держави.** Попередити загрози, які є для економіки країни серйозною небезпекою, та ліквідувати їх негативні наслідки повинна ефективна система економічної безпеки.

Оскільки процес суспільного відтворення є результатом індивідуальних виробничих процесів економічних суб'єктів різних рівнів, що відбуваються у певному економічному середовищі під впливом певної економічної політики, то у цьому контексті економічна безпека країни повинна трактуватись як сукупність економічної безпеки держави (безпеки макрорівня) та економічної безпеки економічних суб'єктів (безпеки мікрорівня).

Якщо розглядати економіку як динамічну систему, що розвивається за рахунок внутрішніх механізмів, то в цьому контексті поняття її безпеки є тотожним поняттю стійкості процесу суспільно-економічного відтворення.

**Економічна безпека** є складною багатофакторною категорією, що характеризує спроможність національної економіки до розширеного самовідтворення з метою збалансованого задоволення потреб населення країни, протистояння дестабілізуючому впливу внутрішніх і зовнішніх факторів, забезпечення конкурентоспроможності національної економіки в світовій системі господарювання

Сьогодні **економічний розвиток нашої країни стримується такими факторами, як:**

недосконала бюджетна політика та слабкість бюджетного планування; низька фінансова дисципліна та непрозорі схеми розрахунків, що спричиняють платіжну кризу та призводять до утворення потужних каналів неконтрольованого перерозподілу доходів;

недосконала податкова політика, наявність необґрунтованих пільг окремим підприємствам та галузям, що гальмує розв'язання фінансових проблем держави, зміцнення фінансів суб'єктів господарської діяльності;

недостатня стимулююча роль заробітної плати, яка ще не стала фактором розвитку виробництва;

значна диференціація доходів населення та досить високий рівень бідності;

недостатня роль малого підприємництва і його незначний внесок у розвиток економіки;

низька ефективність приватизаційних програм та їх інвестиційних результатів, незахищеність прав власників, інвесторів та кредиторів;

недосконале корпоративне управління;  
недостатній розвиток фінансово-банківської системи, фондового і страхового ринку;

несприятливий інвестиційний клімат, неефективна амортизаційна політика, що стримують залучення інвестицій та гальмують формування ресурсів для проведення структурної перебудови економіки, підвищення її ефективності та конкурентоспроможності.

Окрім того низька ефективність відповідних економічних, правових та організаційних заходів сприяє функціонуванню "тіньової" економіки та криміналізації суспільства, що є найбільш важливими загрозами національній безпеці України в економічній сфері.

Результати досліджень вітчизняних та іноземних фахівців свідчать про те, що **тіньова економіка** в Україні створює реальну загрозу національній безпеці та демократичному розвитку держави, негативно впливає на суспільне життя, економіку, політику, соціальну та правову сфери, громадську свідомість, міжнародні відносини.

**Тіньова економіка** – це економічні процеси, що приховуються її учасниками, не контролюються державою і суспільством, не фіксуються в повному обсязі державною статистикою

**Основними факторами, що сприяють розвитку тіньової економіки в Україні є:**

недосконалість діючої законодавчої бази, існування в чинних законодавчих актах значної кількості необґрунтованих правових норм і обмежень щодо економічної діяльності в усіх сферах економіки, надмірне регулювання підприємницької діяльності;

нестабільність податкового законодавства, високий податковий тиск і нерівномірність податкового навантаження на суб'єкти господарювання, низький рівень податкової дисципліни, недостатній контроль за повнотою збирання податків;

недостатньо прозора процедура приватизації державного майна;  
низький рівень заробітної плати в державному секторі економіки;  
корупція в державних органах та органах місцевого самоврядування;  
правова незахищеність суб'єктів господарювання від зловживань з боку посадових осіб державних органів і органів місцевого самоврядування;

відсутність інвестиційних альтернатив для тіньових капіталів та зацікавленості у їх вкладенні в офіційний сектор економіки;

втрата історичних традицій, моральних і етичних норм, що мають бути в основі поваги до приватної власності та підприємницької діяльності.

**Основними негативними наслідками тіньової економіки є:**

порушення грошового обігу та розвиток інфляційних процесів;

дискримінація суб'єктів підприємницької діяльності, несумлінна конкуренція або неправомірне обмеження конкуренції;

скорочення податкових надходжень до державного та місцевих бюджетів;

нерегламентована зайнятість і неконтрольоване розшарування населення за рівнем прибутків;

нерациональне розміщення трудових ресурсів;

правовий нігілізм багатьох підприємницьких структур і населення як реакція на недосконале законодавство;

відплив капіталів за кордон і суттєве скорочення інвестиційних коштів в економіку держави, що не дозволяє здійснити структурну перебудову та забезпечити збалансованість державного бюджету.

Найбільш небезпечним наслідком розвитку тіньової економіки є криміналізація суспільства в цілому, що веде до втрати державою своїх регулюючих і контролюючих функцій. Такі поняття, як криміналізація і тінізація економіки тісно пов'язані між собою: тіньовий сектор є наслідком криміналізації економіки та суспільства в цілому, і в той же час – однією з причин цього процесу та його каталізатором.

Сьогодні економічні злочини значно відрізняються від тих злочинів, що були притаманні командно-адміністративній системі. Якщо раніше економічні злочини за способом скоєння були досить прості (розкрадання шляхом розтрати, оплата праці "мертвих душ", спекуляція, розкрадання державної власності), то сьогодні економічна злочинність, особливо у банківській сфері та сфері зовнішньоекономічної діяльності, набула інтелектуального характеру. Скоєні **сьогодні економічні злочини характеризуються:**

гнучкою адаптацією злочинців до нових форм і методів організації підприємницької діяльності;

маскуванням злочинів під виглядом укладання та здійснення законних цивільно-правових угод (купівлі-продажу, застави, займу тощо);

оперативним реагуванням на зміни у ринковому середовищі;

кваліфікованим використанням у злочинній діяльності комп'ютерних технологій та електронних засобів зв'язку;

різноманітними прийомами та засобами приховування злочинів під виглядом "невдалої" підприємницької діяльності (фіктивне банкрутство, реорганізація підприємств, перейменування підприємств тощо).

Цікавість до проблем економічної злочинності у всьому світі значно підвищилася у останні десятиріччя минулого сторіччя, оскільки саме у цей період зросла роль інформаційних технологій та можливість їх використання у злочинних цілях. Сьогодні багато міжнародних конференцій як економістів, так і кримінологів присвячено питанням боротьби з економічною злочинністю.

#### **Сучасні економічні злочини мають такі риси:**

охоплюють різноманітні зловживання економічної влади, які посягають на порядок економічного управління;

здійснюються у більшості випадків у процесі професійної діяльності;

завдають значної економічної шкоди інтересам держави, більшості підприємницьких структур та населенню.

#### **Зростанню економічної злочинності сприяють такі фактори:**

посилення боротьби за економічну владу та перерозподіл власності;

складність персональної ідентифікації як злочинців, так і жертв, тому що вони можуть бути скоєні фізичними і юридичними особами та спрямовані також проти фізичних і юридичних осіб;

висока складність.

Економічна діяльність юридичних і фізичних осіб в Україні регулюється Цивільним і Господарським кодексами України, а також іншими законодавчими і нормативно-правовими актами, що містять норми, пов'язані з матеріальною відповідальністю юридичних і фізичних осіб перед державою, іншими фізичними особами і різними контрагентами (партнерами, банками, постачальниками, інвесторами і т. д.).

**Економічні правопорушення** – це протиправна діяльність, яка охоплює різні сторони зловживання державною та економічною владою; посягає на порядок управління фінансово-господарською діяльністю; завдає значної шкоди економічній безпеці країни, матеріальним та моральним інтересам держави, більшості суб'єктів господарювання та громадян; носить, як правило, інтелектуальний характер; здійснюється систематично під прикриттям законної економічної діяльності з використанням службового становища як фізичними, так і юридичними особами з метою незаконного отримання прибутку

З погляду теорії і практики фінансово-господарської діяльності велике значення має розмежування економічних правопорушень на **адміністративні проступки (правопорушення) і кримінальні злочини**, що визначає ту чи іншу міру відповідальності.

**До адміністративних проступків (правопорушень)** належать протиправні винні (навмисні або необережні) дії або бездіяльність, що не є суспільно небезпечними, за які законодавством передбачена адміністративна відповідальність, якщо за ці порушення чинним законодавством не передбачена кримінальна відповідальність. Причому суб'єктами адміністративних правопорушень можуть бути не тільки фізичні, але і юридичні особи.

Чинним законодавством передбачена адміністративна відповідальність за економічні правопорушення через застосування адміністративних стягнень. Так, Кодекс України про адміністративні правопорушення (КУпАП) за здійснення економічних адміністративних правопорушень встановлює такі **види адміністративних стягнень**: попередження; штраф; конфіскація предмета, що став знаряддям чи безпосереднім об'єктом адміністративного правопорушення, грошей, отриманих унаслідок здійснення адміністративного правопорушення.

**До кримінальних злочинів** належать протиправні винні (навмисні або необережні) дії або бездіяльність, що є суспільно небезпечними, за які законодавством передбачена кримінальна відповідальність. **Кримінальну відповідальність** визначають винятково Кримінальним кодексом України (ККУ).

До осіб, що скоїли економічні правопорушення, які відповідно до ККУ кваліфікуються як злочини, **можуть застосовуватися** такі **покарання**: штраф; позбавлення прав займати певні посади чи займатися певною діяльністю; виправні роботи; обмеження волі; позбавлення волі на певний строк; конфіскація майна.

Боротьба з економічною злочинністю, особливо з її організованими формами, є для України одним з пріоритетних напрямів забезпечення національної безпеки.

Виявлення та розкриття таких правопорушень потребує не тільки юридичних знань та навичок у сфері криміналістики, але й спеціальних пізнань у різних галузях економіки (оподаткування, ціноутворення, кредитування, зовнішньоекономічної діяльності тощо), в організації бухгалтерського та податкового обліку, досвіду контрольно-ревізійної роботи.

## 1.2. Сутність та роль економічного контролю у виявленні правопорушень у фінансово-господарській сфері та в усуненні причин їх виникнення

Виявлення протиправної діяльності у фінансово-господарській сфері покладається на систему органів економічного контролю та правоохоронні органи України.

**Сутність контролю** можна визначити як систему спостереження та перевірки процесу функціонування та фактичного стану об'єкта управління з метою: визначення обґрунтованості й ефективності прийнятих управлінських рішень та результатів їх виконання; виявлення відхилень від вимог цих рішень; інформації про ці явища керівних органів та усунення несприятливих ситуацій. Таким чином контроль виконує інформаційну та корекційну функції.

Міжнародна організація вищих контролюючих органів (INTOSAI) визначила, що **організація контролю є обов'язковим елементом управління** суспільними фінансовими ресурсами, тому що таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством. **Контроль** – невід'ємна частина системи регулювання, метою якої є виявлення від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності й економії витрачення матеріальних ресурсів на найбільш ранній стадії, щоб мати можливість притягнути винуватців до відповідальності, одержати компенсацію за збитки та розробити заходи щодо запобігання таких порушень у майбутньому.

Однак сутність контролю не може бути всебічно розкрита поза сферою управління, яку він обслуговує. Тому що не існує контролю взагалі, а є контроль конкретного змісту і конкретних форм. Залежно від сфери управління, яку він охоплює, виокремлюють **такі галузі контролю**: адміністративний, технічний, екологічний та економічний (фінансово-господарський) контроль.

**Економічний контроль** – це сукупність економічних відносин, які виникають у системі взаємодії та управління продуктивними силами і виробничими процесами

**Предметом застосування економічного контролю** є комплекс господарських процесів і фінансових відносин сфери матеріального виробництва та невиробничої сфери. Таким чином, під **предметом** економічного



контролю слід розуміти господарські процеси і фінансові операції підприємств, організацій та їх структурних підрозділів, які розглядаються з позиції законності, доцільності та економічної ефективності, забезпечення збереження власності, правильності формування та використання фондів, достовірності обліку та звітності, їх повноти та відповідності встановленим нормативам.

**Об'єктом економічного контролю є центри фінансової відповідальності**, тобто будь-яка виробнича організаційна одиниця, що очолюється керівництвом, яке відповідає за її діяльність. Таким чином, центр фінансової відповідальності – це об'єкт контролю, стан та поведінка якого вимірюються у грошових одиницях, що дозволяє точно встановити відповідальність окремих керівників за результати господарювання.

**Змістом економічного контролю** в умовах ринкових відносин є система конкретних заходів, спрямованих на раціональне та ефективне господарювання підприємств усіх форм власності, дотримання ними законодавства з фінансових питань.

**Принципи** економічного контролю наведені на рис. 1.1.

Щоб успішно виконувати свою роль в системі господарського управління, **контроль повинен бути** об'єктивним, оперативним, безперервним, всеохоплюючим, науковим, економічним та дієвим.

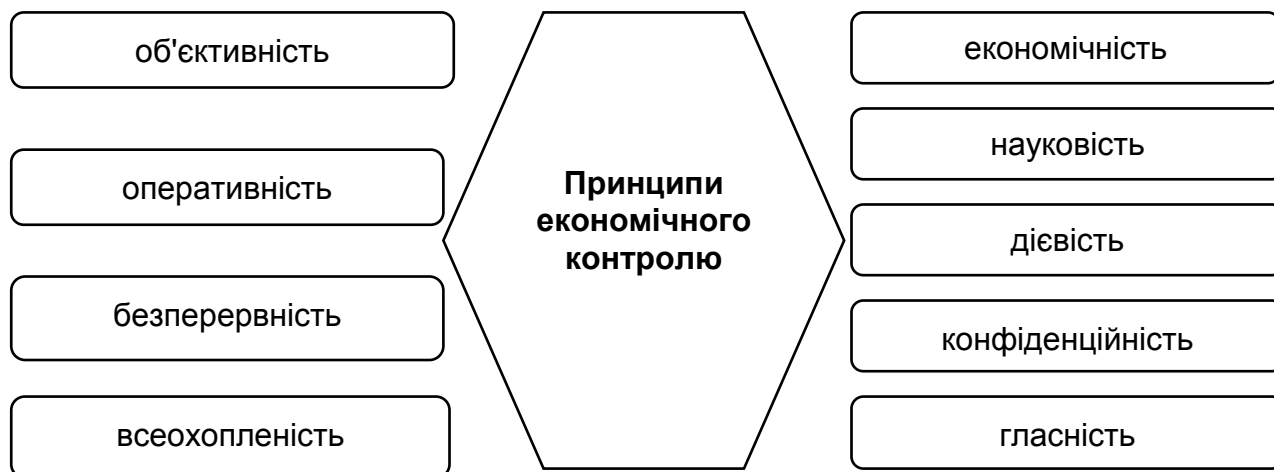


Рис. 1.1. Принципи економічного контролю

**Об'єктивність контролю** передбачає незацікавлене та неупереджене виконання контрольних функцій особами, що здійснюють перевірки, точну фіксацію відхилень від встановлених параметрів у діяльності об'єктів, що перевіряють, та правдиве висвітлення результатів контролю.

Під **оперативністю контролю** слід розуміти виявлення недоліків у роботі об'єктів господарювання на якомога ранній стадії з метою швидкого їх усунення.

**Безперервність контролю** означає систематичне виконання контрольних функцій, що зумовлюється безперервним характером господарських та виробничих процесів.

**Всеохоплюючий контроль** повинен розповсюджуватися на всі сфери суспільної діяльності та на весь господарський механізм.

**Науковість контролю** означає використання останніх досягнень науки і техніки, передового досвіду в процесі проведення контролю. Тому контрольний процес у сучасних умовах науково-технічного прогресу повинні здійснювати висококваліфіковані фахівці, які мають глибоку професійну підготовку та спеціальні дозволи (ліцензії) на проведення окремих видів контролю.

**Економічність** передбачає здійснення контролю з якнайменшими витратами, мінімальною кількістю робітників, які мають спеціальні знання та навички контрольної роботи.

**Дієвість контролю** – це активний вплив контролюючих органів на підконтрольні об'єкти шляхом прийняття ефективних рішень з метою усунення виявлених недоліків та їх попередження в майбутньому.

**Важливим моментом** під час здійснення контролю є **коректне додержання принципів конфіденційності та гласності**.

З метою забезпечення законних прав та інтересів підприємців у ринкових умовах чинне законодавство України, зокрема ст. 232 Кримінального кодексу України, передбачає відповідальність за розголошення комерційної таємниці для осіб, яким така інформація стала відома у зв'язку з їх професійною чи службовою діяльністю, у тому числі, і при здійсненні контролю.

Ст.36 Господарського кодексу України (ГКУ) визначає **комерційну таємницю** як відомості, пов'язані з виробництвом, управлінням, фінансами та іншою діяльністю підприємства (яка не є державною таємницею), але розголошення (передача) яких може зашкодити інтересам цього підприємства

Перелік та зміст таких відомостей, які складають комерційну таємницю, і порядок їх захисту визначаються самостійно суб'єктом господарювання.

Відповідно до **принципу гласності** з метою профілактики виявлених недоліків, усунення причин, які призвели до їх скоєння, результати контролю мають бути висвітлені в періодичній та стінній печаті, про них повинні бути інформовані як трудові колективи підприємств, що були перевірені, так і широкі маси населення. Якщо виявлені порушення мають ознаки злочинів, інформація про них, яка була одержана під час проведення контролю, повинна бути передана правоохоронним органам для її подальшого розслідування, юридичної оцінки та винесення відповідних рішень.

Таким чином, на сучасному етапі реформування економіки України **контроль фінансово-господарської діяльності повинен бути сконцентрованим на вирішенні таких завдань:**

забезпечення виконання державних замовлень, планових завдань та встановлених платежів до державного і місцевих бюджетів;

виявлення внутрішніх резервів підвищення ефективності виробництва та конкурентоспроможності продукції, що виробляється, зниження витрат трудових, матеріальних та грошових ресурсів;

зниження невиробничих витрат та збитків, попередження та виявлення нестач, випадків розкрадання і псування цінностей та нецільового використання коштів;

підвищення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності підприємств;

дотримання чинного законодавства та запобігання протиправної діяльності в економічній сфері.

**Складовими елементами економічного контролю** є контрольні перевірки, аудит, ревізії та судово-економічні експертизи, які досліджують один і той же предмет (фінансово-господарську діяльність підприємств і організацій), використовують ті ж самі контрольні прийоми та процедури. Вони виявляють негативні явища у практиці господарювання з метою їх усунення та недопущення в майбутньому. Окрім того вони використовують однакові джерела інформації (первинні облікові документи, реєстри бухгалтерського обліку і звітність підприємств) та опираються на ті ж самі законодавчі і нормативно-правові акти з питань фінансово-господарської діяльності.

Разом з тим, між контрольною перевіркою, аудитом, ревізією та судово-економічною експертизою є суттєві відмінності, які обумовлені їх юридичною природою, метою та завданнями, що вони вирішують.

**Контрольні перевірки** проводяться для загального ознайомлення з фінансово-господарською діяльністю об'єкту який перевіряється або з окремими її сторонами. Вони, як правило, не потребують використання

складних методик і глибоких професійних знань та навичок контрольно-ревізійної роботи. Наприклад, перевірка стану складського господарства підприємства. Висновки контрольних перевірок не мають юридичної сили, а пропозиції щодо усунення виявлених недоліків мають характер рекомендацій.

**Аудит** є незалежною формою контролю, що досліджує тільки ті питання, які обумовлені у договорі із замовником. Науково обґрунтовані висновки аудитора використовуються власником для поліпшення фінансово-господарської діяльності підприємства та усунення виявлених недоліків, особливо у розрахунках з державним бюджетом. Для зовнішніх контрагентів висновок незалежного аудитора є однією із гарантій достовірності та об'єктивності інформації, що була перевірена під час аудиторської перевірки.

**Судово-економічні експертизи** є засобом використання спеціальних знань у сфері бухгалтерського обліку, економічного аналізу та фінансово-господарського контролю у процесі дослідження окремих виявлених ревізією недоліків у діяльності підприємств, що перевіряються для документального обґрунтування позовних вимог, котрі подаються до слідчих або судових органів.

**Найсуттєвіша відмінність судово-економічної експертизи від аудиту** полягає в тому, що параметри її дослідження обмежені колом питань, поставлених перед нею правоохоронними органами, а також цільовим використанням висновків експертизи в системі доказів правовідносин

**Ревізії** проводяться згідно з чинним законодавством державними та відомчими контролюючими органами для виявлення недоліків у сфері фінансово-господарської діяльності підприємств, що перевіряються, та порушень чинних нормативно-правових актів. Висновки ревізій ґрунтуються на документально достовірних доказах, мають адресність щодо матеріальної та юридичної відповідальності і їх виконання обов'язкове для підприємств, що перевіряються.

**Різниця у процесуальному становищі ревізора і експерта-економіста** полягає в тому, що ревізор не є самостійним учасником кримінального процесу. Він може виступати свідком у справі, а інколи навіть представником цивільного позивача, тоді як експерт-економіст – особлива фігура в процесі з властивими лише йому процесуальними правами та обов'язками

За результатами економічного контролю організація, що провела ревізію виробничої і фінансово-господарської діяльності підпорядкованого підприємства повинна прийняти управлінське рішення щодо ліквідації негативних явищ, які були виявлені у ході проведення актів. Окрім того, рішення, що приймаються, повинні передбачати профілактичні заходи щодо забезпечення збереження грошових коштів та матеріальних ресурсів.

**Організаційно-розпорядчими документами**, які видаються за результатами ревізій та перевірок, є накази і розпорядження.

**Наказ** видається у тих випадках, коли в процесі контролю виявлені *значні* недоліки у роботі підприємства яке перевіряється, його підрозділів і окремих працівників, а також серйозні порушення законодавства, фінансової та бюджетної дисципліни.

**Розпорядження** за результатами контролю складається в тих випадках, коли у ході ревізії були виявлені *незначні* недоліки і порушення у фінансово-господарській діяльності підприємства, не пов'язані корисливими цілями певних працівників, і які не були причиною матеріальних збитків.

Якщо ж виявлені порушення мають ознаки злочинів, то відомості про них, які були отримані в процесі проведення контролю будь-якими контролюючими органами, повинні бути передані правоохоронним органам для їх подальшого розслідування, юридичної кваліфікації та прийняття за ними відповідних рішень.

Оскільки судово-економічна експертиза є процесуальною дією та виконується виключно за призначенням правоохоронних органів, в окремому параграфі роботи будуть розглянуті їх функції у сфері економічного контролю.

### **1.3. Система органів контролю діяльності суб'єктів господарювання в Україні**

У сучасних умовах складність об'єктів, що контролюються, значно перевищує можливості суб'єктів контролю (органів управління та контролюючих органів). Таким чином, економічний контроль стає недостатньо ефективним, тому що його органи з об'єктивних причин не в змозі регулярно, своєчасно та повно переробляти інформацію, необхідну для якісної постановки контролюючої діяльності. А система контролю в Україні тим часом продовжує розвиватися, як правило, екстенсивним методом,

тобто шляхом формування нових органів державного контролю. При цьому якість керівних рішень значно знижується (одні рішення суперечать іншим), а технічна та наукова база для їх прийняття не встигає за потребами суспільства та не відповідає сучасним вимогам.

**Система органів, що контролюють фінансово-господарську діяльність в Україні**, вельми численна та різноманітна. Ця система, як і вся економіка країни, знаходиться сьогодні в процесі реформування та становлення. Тому охарактеризувати діяльність усіх органів контролю в рамках даного посібника не має можливості. Однак функції основних з них будуть розглянуті у цьому параграфі.

Більшість органів контролю є державними організаціями. Державний економічний контроль за фінансово-господарською діяльністю невіддільних їм підприємств здійснюють органи загальної та спеціальної компетенції. Згідно з чинним законодавством органи, що контролюють окремі сторони діяльності підприємства, здійснюють свої повноваження тільки в межах своєї компетенції, яка визначається нормативно-правовими актами України. Підприємства мають право не виконувати вимоги цих органів, якщо ці вимоги виходять за межі їх повноважень.

Відповідно до ст. 19 ГК, незаконне втручання та перешкоджання господарській діяльності з боку органів державної влади, їх посадових осіб при здійсненні ними державного контролю та нагляду забороняються. Органи державної влади зобов'язані здійснювати перевірки діяльності суб'єктів господарювання неупереджено, об'єктивно й оперативно, дотримуючись вимог законодавства, поважаючи права і законні інтереси суб'єктів господарювання.

Такими контролюючими державними органами в Україні є:  
Верховна Рада України та місцеві органи самоврядування;  
Президент України та його адміністрація;  
Кабінет Міністрів України і місцеві державні адміністрації;  
правоохоронні органи (Міністерства юстиції та внутрішніх справ, прокуратура, суд);

державні спеціалізовані комітети та відомства, інспекції та департаменти (Державне казначейство, Державна фіскальна служба, Державна інспекція по захисту прав споживачів, Фонд державного майна та ін.);

органи фінансово-кредитної системи (Національний банк України та комерційні банки).

Основні принципи розподілу повноважень різних гілок державної влади закріплені у Конституції України та прийнятих на її основі законах, які уточнюють функції окремих державних органів, у тому числі і контрольні. Питання про відповідність прийнятих законів та інших нормативно-правових актів Конституції України вирішує Конституційний Суд України.

#### **1.4. Функції правоохоронних органів у здійсненні економічного контролю**

Для неухильного контролю за дотриманням правових норм, охорони існуючих суспільних відносин, закріплених у правових актах для забезпечення правопорядку, держава створює уповноважені органи, які називаються **правоохоронними**.

Свою діяльність у сфері боротьби з економічною злочинністю правоохоронні органи здійснюють в тісній взаємодії з іншими міністерствами та відомствами.

Згідно зі ст. 18 Закону України "Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю", Національний банк України, Антимонопольний комітет, Фонд державного майна, Державна фіскальна служба, Державна аудиторська служба, а також інші державні органи, що мають право контролю за дотриманням законодавства України, з метою боротьби з організованою злочинністю **зобов'язані**:

а) під час здійснення у межах своєї компетенції контрольних функцій з'ясовувати неправомірні дії організацій і громадян, що можуть свідчити про злочинну діяльність або створювати умови для такої діяльності;

б) передавати відповідним спеціальним органам одержану під час здійснення контрольних функцій і аналізу інформацію, що надходить; відомості, які можуть свідчити про злочинну діяльність та використовуватися для виявлення, припинення і попередження такої діяльності;

в) за дорученням спеціальних органів проводити у межах своєї компетенції ревізії, перевірки та інші дії щодо контролю економічного законодавства;

г) розробляти пропозиції щодо вдосконалення законодавства, спрямовані на усунення умов, що сприяють злочинній діяльності.

Під час виконання цих обов'язків правоохоронні органи, які регулюють економічний контроль, здійснюють свою діяльність досить ефективно і при цьому виконують основну функцію – захищають права громадян.

Ст. 19 Конституції України визначено, що "органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України"

Зазначена вимога стосується як контролюючих, так і правоохоронних органів. Її порушення в момент призначення ревізії чи перевірки може призвести не тільки до відміни їх результатів, але і до подання позову на контролюючий орган з метою відшкодування об'єкту контролю шкоди, заподіяної неправомірним втручанням у реалізацію власником його прав щодо володіння, користування й розпорядження майном.

### **1.5. Форми використання спеціальних економічних знань під час розслідування господарських правопорушень**

Під час розслідування та судового розгляду економічних правопорушень одним із з основних видів доказів є дані первинних облікових документів, записи в облікових регістрах і звітність підприємств. Тому під час збирання, дослідження та оцінювання таких доказів необхідні спеціальні знання в галузі бухгалтерського та податкового обліку. Однак зафіксовані в облікових документах факти і, відповідно, виявлені за їхньою допомогою правопорушення належать, не тільки і не стільки до бухгалтерського та податкового обліку, але й до всіх сторін економічної і фінансової діяльності підприємств, установ і організацій. Тому під час збирання, розглядання та оцінювання таких доказів необхідні не тільки спеціальні знання з бухгалтерського та податкового обліку, але й глибокі знання усіх суміжних галузей економіки: оподаткування, ціноутворення, фінансів, господарського аналізу, ревізії та контролю.

Кримінально-процесуальний кодекс України **визначає три форми використання спеціальних знань** у процесі дізнання, досудового слідства та судового процесу:

- 1. Участь спеціаліста під час виконання слідчих дій.**
- 2. Проведення ревізії фінансово-господарської діяльності у зв'язку з кримінальною справою.**
- 3. Проведення судово-економічних експертиз.**



Використання тієї чи іншої форми економічних знань залежить від конкретних обставин, визначається характером та складністю цивільних та кримінальних справ. Хоча застосування всіх цих форм базується на глибоких знаннях бухгалтерського обліку, вони мають значні процесуальні відмінності.

**Основна мета залучення спеціаліста-економіста** – це розширення практичних можливостей слідчого з виявлення і вилучення доказів під час проведення дізнання та слідчих дій. Залучення спеціаліста до слідчих дій не потребує спеціальної постанови

До особи, що викликається як спеціаліст, законодавство ставить дві основні вимоги: бути не заінтересованим у результатах розслідування справи та компетентним у своїй галузі. Однак у якості спеціаліста не може виступати представник організації, що контролює фінансово-господарську діяльність підприємства, де виявлені незаконні дії.

Спеціалісти мають право на відшкодування їм витрат, пов'язаних з їх викликом в органи дізнання, попереднього слідства чи до суду, а також на винагороду за виконання ними своїх обов'язків, якщо виконання дорученої їм роботи не входить у їх службові функціональні обов'язки.

Законодавство не обмежує кола слідчих дій, до виконання яких може бути залучено спеціаліста. Але **залучення спеціаліста – це лише право, а не обов'язок слідчого**. Тому слідчий залучає спеціаліста в тих випадках, коли виникає необхідність у використанні спеціальних знань і навичок у процесі виконання слідчих дій. Стосовно до використання спеціальних знань в галузі бухгалтерського та податкового обліку найбільш характерними випадками, що передбачені КПКУ, є проведення обшуку, огляду та виїмки документів, накладання арешту на кореспонденцію та виїмка її в поштово-телеграфних установах.

Необхідність участі спеціаліста-економіста в слідчих і судових діях виникає під час виявлення, огляду та збирання бухгалтерських документів, що будуть використовуватися в якості доказів, вирішення питань довідкового характеру з економіки, а також в тих випадках, коли за допомогою спеціаліста можна зібрати матеріали для проведення судово-економічної експертизи не призначаючи ревізії.

Участь спеціаліста з податкового і бухгалтерського обліку в огляді та виїмці документів повинна звести до мінімуму помилки, пов'язані з неправильним відбором та незалученням до справи необхідних документів

і реєстрів. Відмова від участі спеціаліста під час вилучення документів часто призводить до того, що в процесі проведення судово-економічних експертиз виникає потреба в наданні додаткових даних, які відображаються в бухгалтерських документах і реєстрах.

Для кваліфікованого проведення огляду та виїмки документів спеціаліст повинен попередньо отримати загальні відомості про підприємство, де будуть проводитися слідчі дії. Зокрема йому необхідно **знати**:

- до якої галузі або сфери діяльності належить підприємство;
- форму власності, структуру та схему управління підприємством;
- форму бухгалтерського обліку, що використовується на підприємстві.

На підставі цієї інформації спеціаліст **повинен**: скласти загальне уявлення про особливості документообігу на підприємстві; визначити можливе місцезнаходження документів, що мають значення для справи; окреслити, які документи підлягають вилученню та залученню до справи. Дані цих документів повинні надати повні та вичерпні відомості про сутність і характер досліджуваних господарських операцій, на підставі яких можна дати точне юридичне оцінювання протиправних вчинків, якщо вони мали місце. У процесі підготовки до огляду та виїмки документів рекомендується встановити коло посадових осіб підприємства, до компетенції яких належить оформлення певних документів, ведення первинного, податкового та бухгалтерського обліку, щоб у випадку необхідності залучити їх до участі у слідчих діях. Участь спеціаліста-економіста необхідна слідчому і для того, щоб уникнути вилучення надмірно великої кількості документів, які не стосуються до справи, що розслідується. Постанова про проведення виїмки наведена у додатку А.

Велику допомогу слідчому може надати спеціаліст-економіст і у випадках огляду бухгалтерських документів, які вже знаходяться в правоохоронних органах. По-перше, він допомагає відібрати дійсно потрібні документи, що торкаються конкретної справи. По-друге, він звертає увагу слідчого на ту частину змісту окремих документів, яка має значення для слідства. Важливе значення має знання спеціалістом спеціальної бухгалтерської термінології, шифру форм звітності та назв документів, що необхідно у ході проведення огляду, обшуку чи виїмки. Допомога спеціаліста необхідна у разі встановлення значення вилучених бухгалтерських або окремих їх частин, як правило, їх остаточна оцінка буде зроблена за допомогою експертизи. Але також важливо звернути на ці документи увагу

слідчого в момент виявлення та вилучити їх. Важливим моментом у законодавстві України є те, що особа, яка залучалась до справи в якості спеціаліста, у подальшому може бути призначена експертом з цієї ж справи (ст. 62 КПКУ).

Спеціаліст-обліковець також повинен допомогти слідчому у встановленні тих документів, доброякісність яких викликає сумніви.

Участь спеціаліста в слідчих діях повинна бути відображена у відповідному протоколі. Спеціаліст має право робити пов'язані зі збиранням доказів заяви, які підлягають занесенню в протокол, допомагати слідчому правильно викласти у протоколі виявлені дані, познайомитися з протоколом слідчої дії, висловлювати свої зауваження відносно його змісту та підписувати протокол. Однак у протоколі не повинно бути ніяких заяв та думок спеціаліста з приводу оцінювання зібраних доказів.

Спеціаліст повинен також допомогти слідчому правильно зафіксувати в протоколі місця виявлення документів, знаходження їх у відповідних папках та файлах. Слідчий має право залучити спеціаліста-економіста для складання постанови про призначення судово-економічної експертизи особливо для формування питань експерту.

Спеціаліст-економіст може формулювати, а з дозволу слідчого задавати питання особі, яку допитують, та іншим учасникам слідчих дій. Особливо це стосується обвинувачених та свідків, які є працівниками бухгалтерії та інших економічних служб чи матеріально відповідальними особами, тому що вони добре знають законодавство та галузеві нормативні документи з економічних проблем, правила ведення бухгалтерського обліку та свої посадові обов'язки і можуть ввести слідство в оману, використовуючи недостатню обізнаність слідчого в цих питаннях. У цих випадках слідчому необхідні консультації довідкового характеру та отримання у спеціалістів роз'яснень про той чи інший нормативний документ, що регулює господарську діяльність.

Таким чином, участь спеціаліста-економіста в слідчих діях значною мірою забезпечує швидке та повне збирання доказів, необхідних для розслідування економічних злочинів.

Основною ж формою використання спеціальних економічних знань для збирання доказів з кримінальних справ, відкритих за ознаками економічних злочинів, є проведення ревізій за зверненням правоохоронних органів.

## 1.6. Особливості проведення ревізій та перевірок на вимогу правоохоронних органів

**Ревізія, що призначається за зверненням правоохоронних органів, є ефективним засобом збирання доказів.**

Сутність **ревізії на вимогу правоохоронних органів** полягає в документальній перевірці фінансово-господарської діяльності підприємства з метою встановлення законності та доцільності проведених господарських операцій, способом документального викриття недостач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів та матеріальних цінностей, виявлення економічних злочинів та попередження фінансових зловживань

**Під терміном "правоохоронні органи"**, за зверненням яких контролюючі органи проводять ревізії та перевірки на підконтрольних підприємствах, в установах та організаціях усіх форм власності, розуміють органи прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки та підрозділи податкової міліції.

Обов'язок проведення таких ревізій покладається в основному на органи Державної аудиторської служби (ДАСУ).

**Під зверненням правоохоронних органів** розуміють постанови слідчих або прокурорів, а також вимоги, доручення чи прохання керівників органів прокуратури, Міністерства внутрішніх справ України, Служби безпеки України та ін.

**Доручення правоохоронного органу** – це письмове звернення правоохоронного органу, адресоване органу ДАСУ і прийняте ним до виконання, в якому міститься одне з положень:

вимога на проведення ревізії (перевірки) за постановою прокурора або слідчого, винесеною в ході розслідування кримінальної справи;

вимога чи прохання на проведення ревізії (перевірки) на підконтрольному підприємстві, в установі, організації;

прохання про виділення спеціалістів для участі в ревізії (перевірці) на підконтрольному підприємстві, в установі, організації;

вимога про виділення спеціалістів для участі в ревізії (перевірці) на непідконтрольному підприємстві, в установі, організації.

**Під постановою прокурора (слідчого)** розуміють мотивований документ про рішення, прийняте слідчим чи прокурором під час провадження попереднього слідства стосовно проведення в ході розслідування кримінальної справи ревізії (перевірки).

За зверненням правоохоронних органів органи ДАСУ проводять ревізії (перевірки) на підконтрольних підприємствах, в установах та організаціях усіх форм власності, а також у суб'єктів господарювання щодо використання позик та кредитів гарантованих коштами бюджетів, або цільового використання коштів державних позабюджетних фондів.

Ревізії (перевірки) суб'єктів підприємницької діяльності, організацій, що не входять до складу підконтрольних органам ДАСУ, щодо дотримання ними законодавства з фінансових питань проводяться органами ДАС за постановою прокурора, слідчого про проведення ревізії чи перевірки, винесеної в ході розслідування кримінальної справи.

**Питання про призначення ревізії може бути порушене з ініціативи як слідчого, прокурора, суду, особи, яка провадила дізнання, так і обвинуваченого**

**Головним законодавчим актом**, на який часто посилаються представники правоохоронних органів під час звернення щодо обов'язкового проведення ревізії, є Кримінально-процесуальний кодекс України.

По суті, цей кодекс є основним спеціалізованим нормативним актом, який визначає порядок провадження кримінальних справ. Кодекс діє під час дізнання, попереднього слідства або судового розгляду справи. При цьому в ньому визначено перелік учасників кримінального судочинства: обвинувачений, підозрюваний, захисник, потерпілий, цивільний позивач, цивільний відповідач та їхні представники, а також інші учасники процесу – свідок, експерт і спеціаліст. Поряд з регламентацією прав і обов'язків цих осіб, кодекс визначає права і обов'язки судді, прокурора слідчого та особи, яка проводить дізнання.

Однак жодним пунктом чи статтею кодексу не визначено повноваження контролюючих органів або ревізора стосовно проведення ревізій і перевірок. Не визначено також місця акту ревізії серед доказів за кримінальною справою.

**Тільки проведення ревізій дає можливість повно та документально встановити всі суттєві обставини зі справ про розкрадання майна, розтрату коштів, ухилення від сплати податків, шахрайство з фінансовими ресурсами, порушення порядку випуску цінних паперів, приховування банкрутства та іншим**

Ревізія суб'єкта підприємницької діяльності за дорученням правоохоронних органів може проводитися незалежно від кількості раніше проведених на цьому суб'єкті ревізій і перевірок.

Найбільш **характерні відмінності ревізії, що проводиться за зверненням правоохоронних органів**, від планової наведені у табл. 1.1.

Ревізії, що призначаються за зверненням правоохоронних органів, значно відрізняються від звичайних планових ревізій. При проведенні планових ревізій перевіряє вся фінансово-господарська діяльність підприємства (або окремі її ділянки, що входять до компетенції відповідного органу) за попередньо розробленою програмою. При цьому якісь конкретні завдання не ставляться. Прокурор або слідчий, вимагаючи проведення ревізії з перевірки попередньо отриманих відомостей, ставить перед ревізором конкретні завдання, пов'язані з конкретною справою, що знаходиться в його провадженні.

Таблиця 1.1

**Основні відмінності планової ревізії,  
які проводяться за зверненням правоохоронних органів**

Ревізія за зверненням правоохоронних органів	Планова ревізія фінансово-господарської діяльності
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Визначається як засіб збирання доказів шляхом використання спеціальних економічних знань.</li> <li>2. Основне завдання – встановлення і перевірка фактів порушення чинного законодавства та економічних злочинів.</li> <li>3. У ході перевірки ревізор виконує завдання слідчого (прокурора).</li> <li>4. У процесі проведення ревізор взаємодіє з правоохоронним органом.</li> <li>5. Об'єктом ревізії є не тільки документи підприємства, що перевіряється, але й дані, отримані у ході оперативно-розшукових дій</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Визначається як основна форма подальшого контролю фінансово-господарської діяльності підприємства.</li> <li>2. Основне завдання – перевірка законності господарських операцій, достовірності обліку та звітності.</li> <li>3. Ревізор керується програмою перевірки.</li> <li>4. Ревізор взаємодіє з керівником контролюючого органу.</li> <li>5. Об'єктом ревізії є облікові документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, звітність підприємства, що перевіряється</li> </ol>

**Звернення правоохоронного органу** як щодо проведення ревізії (перевірки), так і стосовно участі в проведенні ревізії (перевірки) має містити:

повну назву підприємства (установи, організації) його місцезнаходження (адресу, вказану в установчих документах або фактичну), дані про організаційно-правову форму;

коротку сутність фінансових порушень;  
конкретні питання стосовно дотримання законодавства з фінансових питань, на які необхідно дати відповідь;  
період, за який слід перевірити діяльність підприємства установи чи організації з визначених питань.

Для прийняття керівником органу ДАСУ рішення щодо проведення ревізії (перевірки) доцільно також щоб звернення правоохоронного органу містило:

дані про одержання об'єктом контролю бюджетних коштів державних валютних фондів, використання державного чи комунального майна або наявність пільг як коштів, що одержані з бюджету;

дані про матеріально відповідальних осіб у яких обов'язково потрібно провести інвентаризації та на яких підприємствах в установах і організаціях – зустрічні перевірки і з яких питань (з обов'язковим зазначенням місцезнаходження об'єктів зустрічних перевірок);

дані про підрозділ правоохоронного органу, номер телефону і прізвище його працівника, з яким слід підтримувати зв'язок для вирішення питань, що потребують втручання правоохоронного органу.

У випадку перебування матеріально відповідальної чи посадової особи, проти якої порушено кримінальну справу, під арештом, а також під час вилучення бухгалтерських документів ініціатором ревізії (перевірки) про це зазначається у зверненні правоохоронного органу.

**Позапланові ревізії та перевірки за зверненнями правоохоронних органів проводяться за наявності хоча б однієї з таких обставин:**

надання прокурором чи слідчим постанови на проведення ревізії (перевірки) винесеної в ході розслідування кримінальної справи;

надання письмових відомостей (актів відомчих перевірок протоколів зборів трудового колективу, заяв і скарг посадових осіб чи інших працівників суб'єкта господарювання первинних бухгалтерських документів тощо) про зловживання чи значні фінансові порушення на підконтрольному органу ДАСУ підприємстві, в установі, організації;

надання письмових відомостей про фінансові порушення на підконтрольному органу ДАСУ підприємстві, в установі чи організації, за умов проведення їх реорганізації (ліквідації);

надання письмових відомостей про порушення чинного законодавства в ході приватизації майна, що на час ревізії (перевірки) перебуває у віданні підконтрольного органу ДАСУ підприємства, установи, організації;

надання письмових відомостей про нецільове використання позик та кредитів, гарантованих бюджетом, термін повернення яких об'єктом контролю порушено.

У листі, яким орган ДАСУ інформує правоохоронний орган про прийняття його звернення до позапланового виконання, вказується керівник ревізійної групи (ревізор), його телефон та орієнтовний термін виконання.

**Посадові особи органів ДАСУ направляються за зверненнями правоохоронних органів для участі в проведенні ревізій (перевірок), що проводяться іншими органами державного фінансового контролю, за наявності хоча б однієї з таких обставин:**

проведення органом державного фінансового контролю, якому за чинним законодавством надано відповідні повноваження, ревізії за постановою прокурора, слідчого на підприємстві, в установі, організації незалежно від форми власності;

наявність вимоги правоохоронного органу про виділення спеціалістів для участі в проведенні ревізії (перевірки) на підконтрольному органу ДАСУ підприємстві, в установі, організації, що вже здійснюється іншим державним органом, наділеним відповідними повноваженнями.

Звернення правоохоронних органів, що стосуються проведення ревізій (перевірок) у межах повноважень і компетенції органів ДАСУ та оформлені відповідно до вимог зазначеної інструкції, є обов'язковими для виконання в плановому чи позаплановому порядку.

**Органи ДАСУ не приймають до виконання звернення правоохоронних органів щодо:**

визначення доцільності нормативно-правових актів органів державної влади та місцевого самоврядування, якщо такі акти прийнято в межах повноважень останніх;

визначення доцільності складення господарських договорів;

перевірки стану розрахунків між суб'єктами підприємницької діяльності, спірних питань які вирішуються в претензійно-позовному порядку (за винятком випадків, коли такі питання поставлені постановою ініціатора ревізії чи перевірки);

проведення економічних та інших експертиз;

інших питань, які не входять до компетенції органів ДАСУ.

Ревізії (перевірки) за зверненнями правоохоронних органів, підписаними їх керівниками, заступниками керівників чи начальниками спеціальних підрозділів, проводяться органами ДАСУ, як правило, у строк **до 30 робочих днів із дати початку ревізії (перевірки)**. Дата початку



ревізії (перевірки) зазначається керівником органу ДАСУ у посвідченні щодо її проведення. У виняткових випадках, за умови особливої складності, а також за великим переліком об'єктів, де необхідно провести зустрічні перевірки, цей строк може бути продовжений керівником органу ДАСУ на термін, узгоджений з правоохоронним органом, за ініціативою якого проводиться ревізія (перевірка). У разі відсутності згоди ініціатора ревізії (перевірки) на її продовження за умов ненадходження матеріалів зустрічних перевірок або виявлення в ході ревізії (перевірки) відсутності частини документів бухгалтерського обліку результати ревізії (перевірки) оформляються проміжним актом і невідкладно передаються до правоохоронного органу.

**Основними вимогами, що висуваються до осіб, які беруть участь у проведенні ревізій за зверненням правоохоронних органів є компетентність, професіоналізм, об'єктивність і неупередженість.** Хоча правила відводу ревізора КПК не передбачені, бажано, щоб:

а) ревізор не мав родинних зв'язків з особою, діяльність якої перевіряється;

б) ревізор не був сам, або його родичі, або безпосередні начальники зацікавлені у наслідках ревізії;

в) не було інших обставин, що ставили під сумнів об'єктивність ревізора.

Залучення посадових осіб органів ДАСУ до участі в ревізіях (перевірках), що проводять інші органи державного фінансового контролю, може здійснюватися на строк **до 15 робочих днів**. За погодженням з керівництвом контрольно-ревізійного підрозділу цей строк може бути продовжено. При цьому залучені до ревізії (перевірки) ревізори можуть перевіряти: у разі проведення ревізії (перевірки) за постановою прокурора, слідчого або особи, що проводить дізнання, – всі питання, які входять до компетенції органів ДАСУ; у разі залучення до проведення ревізії (перевірки) на підконтрольному органу ДАСУ підприємстві, в установі, організації – лише питання стосовно використання бюджетних позик, позик та кредитів, гарантованих коштами бюджетів, цільового використання дотацій та субсидій, інших бюджетних асигнувань, коштів позабюджетних фондів, а також належного виконання державних контрактів, проавансованих за рахунок бюджетних коштів.

На вимогу правоохоронних органів для з'ясування додаткових питань щодо фінансово-господарської діяльності об'єкта ревізії (перевірки), які не були поставлені в попередній постанові (іншому зверненні) може проводитися **додаткова ревізія (перевірка)** на підставі окремо винесеної

постанови (іншого звернення) за підписом прокурора, слідчого, особи, яка проводить дізнання, чи керівника органу МВС або СБУ, в якій визначаються додаткові питання або уточнюються попередні. Проведення додаткової ревізії (перевірки) за зверненням правоохоронного органу здійснюється тим самим або іншим ревізором (ревізорами) виключно за рішенням органу ДАСУ.

Якщо треба перевірити висновки первинної ревізії, то за зверненням правоохоронних органів може бути призначена **повторна ревізія (перевірка)**. Але на відміну від додаткової ревізії виконання повторної ревізії (перевірки) доручається тільки іншому ревізору (ревізорам).

**Підставами для призначення повторної або додаткової ревізії можуть бути:**

1) відсутність зацікавлених посадових і матеріально відповідальних осіб під час проведення первинної ревізії (за винятком випадків, коли напевно встановлено що вони ухилялися від участі в ній);

2) використання прийомів вибіркового контролю в процесі первинної ревізії;

3) дані, що є у справі свідчать, що аналогічні злочини могли би бути скоєні не тільки на підприємстві, яке перевіряється, але й на інших, де ревізія не проводилася;

4) наявність таких же відомостей про посадових осіб, діяльність яких раніше не перевірялася;

5) проведення первинних ревізій без участі спеціалістів інших галузей знань, які б могли глибоко дослідити деякі питання; невикористання ревізором методів і прийомів контролю, які б могли, за думкою слідчого, привести до виявлення фактів злочину;

6) обґрунтоване спростування висновків первинної ревізії зацікавленими особами;

7) неповнота та поверховість раніше проведеної ревізії, недостатня документальна обґрунтованість її висновків;

8) мотивована заява судового експерта про неможливість надати висновок без попереднього проведення додаткової чи повторної ревізії.

Результати ревізії (перевірки) за вимогою правоохоронних органів викладаються в **акті (довідці)** згідно з питаннями, поставленими правоохоронними органами.

У **вступній частині** такого акта (довідки) ревізії (перевірки) обов'язково зазначаються:

номера і дати видачі посвідчень, на підставі яких проводилася ревізія (перевірка), ким їх видано;

номер, дата звернення і назва правоохоронного органу – ініціатора ревізії (перевірки);

ким і за який період була проведена попередня ревізія (перевірка) з питань, поставлених у зверненні правоохоронного органу.

Якщо на вимогу правоохоронних органів проводиться ревізія (перевірка) із залученням спеціалістів інших контрольних органів та різних галузей народного господарства, то в акті (довідці) зазначаються їх місця роботи, прізвища, посади.

**Під час висвітлення в акті (довідці) ревізії (перевірки) кожного поставленого питання має бути зазначено:**

які документи перевірені, за який період, метод перевірки (суцільний, вибірковий), наявність наказу керівника об'єкта контролю або іншого відповідного документа щодо закріплення за посадовими особами відповідальності за здійснення окремих операцій, які включені до переліку питань ревізії (перевірки);

яке допущено порушення (назва, дата, номер нормативно-правового акта, номер статті чи пункту, що були порушені); розміри виявлених збитків, причини (за можливості) їх виникнення; посади, прізвища та ініціали осіб, на яких покладено відповідальність за здійснення певних господарських та фінансових операцій, і з вини яких допущено порушення;

як відображено в бухгалтерському або складському обліку операції, здійснені з порушеннями.

**Акт (довідка) ревізії (перевірки) складається в трьох примірниках**, а на письмову вимогу правоохоронних органів – і в більшій кількості. Примірники акта (довідки) для унеможливлення його (її) підроблення візуються ревізором на кожній сторінці та належним чином скріплюються із зазначенням на останній сторінці кількості сторінок у ньому (у ній). Один примірник акта (довідки) під розписку офіційно передається в канцелярію об'єкта контролю з обов'язковою позначкою дати та вхідного номера на другому примірнику або вручається керівнику підприємства, а у разі відмови в одержанні – акт (довідка) надсилається рекомендованим поштовим відправленням за адресою об'єкта контролю, вказаною в установчих документах. Під час направлення акта (довідки) поштою на тих його (її) примірниках, що направляються до правоохоронного органу і залишаються в контрольно-ревізійному підрозділі, зазначаються реквізити поштового повідомлення, яке долучається до ревізійної справи.

Матеріали ревізії (перевірки) передаються в правоохоронні органи в строк **не пізніше 7 робочих днів** після її завершення на об'єкті контролю

(підписання акта (довідки) ревізії (перевірки) посадовими особами об'єкта контролю або складення акта про відмову в його підписанні) за умови відсутності зауважень керівництва перевіреного підприємства, установи чи організації або не пізніше 20 робочих днів – за наявності таких зауважень. У виняткових випадках термін передачі матеріалів до правоохоронних органів встановлює керівник органу ДАСУ, про що письмово повідомляється ініціатор ревізії (перевірки). Основний та проміжні акти (довідки) з усіма додатками передаються в перших примірниках.

**Передача матеріалів ревізії (перевірки) до правоохоронного органу** проводиться офіційно через його канцелярію з обов'язковим зазначенням дати і вхідного номера на другому примірнику супровідного листа контролюючого органу. Допускається передача ревізійних матеріалів у правоохоронні органи рекомендованим поштовим відправленням. Передача ревізійних матеріалів безпосередньо посадовим особам правоохоронних органів забороняється, в тому числі й під розписку.

**У супровідному листі** на ім'я керівника правоохоронного органу в обов'язковому порядку має бути висвітлено: коли, ким і за який період проводилась ревізія (перевірка);

обставини та сутність виявлених порушень законодавства з фінансових питань;

які вимоги чинного законодавства порушено (назва, дата, номер, стаття чи пункт, ким затверджені) і хто відповідальний за це порушення;

коли, на що, в якому обсязі й за чією вказівкою були неправомірно використані фінансові ресурси, в тому числі бюджетні кошти;

в якій сумі й кому заподіяно шкоду чи збитки;

як відображено в бухгалтерському або складському обліку операції, здійснені з порушеннями;

які заходи для усунення виявлених порушень вжито в ході ревізії (перевірки) контролюючим органом та керівництвом об'єкта контролю.

**Матеріали, що передаються за результатами ревізії (перевірки) до правоохоронних органів**, мають містити такі документи:

оригінал акта (довідки) ревізії (перевірки) з додатками, на які є посилання в ньому, включаючи належно завірені копії розпорядчих чи господарських документів, які містять ознаки здійснених порушень, інвентаризаційні описи, якими зафіксовано недостачі коштів і матеріальних цінностей, акти контрольних обмірів, якими встановлено відхилення від актів приймання виконаних робіт тощо;

пояснення або заперечення посадових чи матеріально відповідальних осіб підприємства, установи, організації, які перевірялись, та інших осіб щодо обставин порушення (якщо такі подані) й висновки посадових осіб органів ДАСУ стосовно таких пояснень, заперечень;

копію повідомлення до правоохоронного органу про доцільність вилучення документів (якщо в ході ревізії чи перевірки ревізорами тимчасово вилучалися документи у зв'язку з їх підробленням або виявленими порушеннями з ознаками зловживань);

опис документів, які додаються до супровідного листа.

Матеріали ревізії (перевірки), які передаються в правоохоронні органи, нумеруються по аркушах. В описі зазначається: порядковий номер, повна назва документа, його дата, номер і кількість аркушів, а також загальна кількість матеріалів і аркушів цифрами та літерами. Опис підписується посадовою особою контролюючого органу, ставиться дата його складення.

У справах контролюючого органу залишаються другі примірники акта (довідки) та інших матеріалів ревізії (перевірки), які передані до правоохоронного органу, і повідомлення про прийняті за ними рішення.

Якщо ж деякі питання за матеріалами справи не можуть бути вирішені тільки шляхом проведення ревізії, то ревізор може бути викликаний до слідчого, прокурора чи суду в якості свідка, щоб дати показання про відомі йому обставини справи, або за справою може бути призначена судово-економічна експертиза.

### ***Запитання для самодіагностики***

1. Що повинна забезпечувати Концепція національної безпеки України?
2. Визначити поняття економічної безпеки держави.
3. Що розуміють під тіньовою економікою?
4. Які основні негативні наслідки розвитку тіньової економіки?
5. Дайте визначення економічних злочинів.
6. Які характерні риси мають сучасні економічні злочини?
7. Що є сутністю контролю?
8. Визначити зміст економічного контролю в ринкових умовах.
9. Що є предметом та об'єктом економічного контролю?
10. На яких принципах повинен базуватися економічний контроль?
11. Які основні завдання економічного контролю?
12. Охарактеризуйте систему органів, що контролюють фінансово-господарську діяльність в Україні.

13. Які основні завдання Рахункової палати Верховної Ради України?
14. Які основні завдання Державного департаменту фінансового моніторингу?
15. Які функції виконують податкові інспекції в районах і містах?
16. Які об'єкти перевіряють органи державної контрольно-ревізійної служби України?
17. Які основні нормативно-правові акти України регулюють права й обов'язки правоохоронних органів у сфері боротьби з економічною злочинністю?
18. Який порядок взаємодії правоохоронних органів з державними органами, що мають право контролю за дотриманням законодавства України?
19. Які права надані оперативним підрозділам для виконання завдань оперативно-розшуковій діяльності в економічній сфері?
20. Які форми використання спеціальних економічних знань у процесі дізнання, попереднього слідства та судового процесу передбачає Кримінально-процесуальний кодекс України?
21. Яка мета залучення спеціаліста-економіста до слідчих дій?
22. Що розуміється під "зверненням правоохоронних органів" про призначення ревізії?
23. Назвати характерні відмінності ревізій, що проводяться за зверненнями правоохоронних органів, від планових ревізій?

### ***Питання для самостійного опрацювання***

1. Якими основними нормативними документами регулюється економічний контроль в Україні?
2. Визначити основні види міжнародно-правових актів про економічний контроль.
3. Ознайомитися з основними видами економічних порушень та видами відповідальності за них.
4. Які відомості не можуть становити комерційну таємницю?
5. Визначити повноваження державних контролюючих органів України.
6. Які функції виконують правоохоронні органи під час здійснення економічного контролю?
7. Ознайомитися з правовими підставами для звернення правоохоронних органів до органів ДФІ стосовно ревізій та перевірок.

8. Визначити напрями взаємодії уповноваженого представника правоохоронного органу з ревізором.

### **Контрольні тести**

Виберіть правильну відповідь на тестові питання:

1. У складі яких органів виконавчої влади функціонує податкова міліція:

- а) прокуратури;
- б) органів внутрішніх справ;
- в) Державної фіскальної служби;
- г) служби безпеки?

2. Який орган виконавчої влади здійснює контроль за додержанням податкового законодавства, виконує оперативно-розшукові, кримінально-процесуальні та охоронні дії:

- а) Державна фінансова інспекція;
- б) податкова міліція;
- в) Державна фіскальна служба;
- г) служба безпеки?

3. До якої відповідальності згідно з чинним законодавством притягаються посадові особи органів державної податкової служби за неналежне виконання своїх обов'язків:

- а) дисциплінарної, адміністративної;
- б) кримінальної, дисциплінарної, матеріальної;
- в) адміністративної, матеріальної, дисциплінарної, кримінальної;
- г) матеріальної, адміністративної?

4. Яким нормативним документом передбачене право слідчого вимагати призначення ревізії:

- а) Кримінальним кодексом;
- б) Господарським процесуальним кодексом;
- в) Цивільним процесуальним кодексом;
- г) Кримінально-процесуальним кодексом?

5. Термін проведення ревізії, організованої за постановою прокурора чи слідчого, не має перевищувати:

- а) десяти днів;
- б) двадцяти днів;
- в) одного місяця;
- г) трьох місяців.

6. За якими критеріями необхідно розрізняти ревізію, що призначається у зв'язку з кримінальною справою, і ревізію, яка призначається вищою організацією відносно конкретного підприємства:

- а) за регламентацією порядку призначення та проведення;
- б) за оформленням результатів контролю;
- в) за підставою для проведення;
- г) за суб'єктами контролю.

7. Різниця між судово-економічною експертизою і ревізією визначається за:

- а) об'єктом;
- б) суб'єктом;
- в) методами;
- г) усі відповіді правильні.

8. Який документ, із наведених далі, є безпосередньою підставою для проведення судово-економічної експертизи:

- а) наказ керівника підприємства;
- б) постанова органу дізнання, слідчого або суду;
- в) наказ керівника підрозділу ДАСУ?

9. З яких частин складається постанова про призначення проведення ревізії на вимогу правоохоронних органів у:

- а) описової частини;
- б) резолютивної частини;
- в) ухвалювальної частини;
- г) усі відповіді правильні?

10. Вказати, в якій частині постанови про призначення ревізії на вимогу правоохоронних органів формулюється коло конкретних питань, на які ревізор повинен дати повні, точні й обґрунтовані відповіді:

- а) у резолютивній частині;
- б) в ухвалювальній частині;
- в) в описовій частині;
- г) у вхідній частині.

11. У яких з указаних процесів судово-економічна експертиза є однією із форм використання спеціальних знань у сфері бухгалтерського обліку, контролю й економічного аналізу:

- а) у цивільному процесі;
- б) у кримінальному процесі;
- в) у господарському процесі;
- г) усі відповіді правильні?



12. До державних правоохоронних органів в Україні належать:

- а) Державна фіскальна служба;
- б) прокуратура;
- в) Державна аудиторська служба;
- г) адвокатура;
- д) служба безпеки.

13. Різниця процесуального становища ревізора й експерта-економіста полягає в тому, що:

- а) експерт-економіст не є самостійним учасником кримінального процесу;
- б) ревізор є самостійним учасником кримінального процесу;
- в) експерт-економіст є самостійним учасником кримінального процесу;
- г) ревізор не є самостійним учасником кримінального процесу.

14. Додаткова експертиза призначається, якщо виникає необхідність провести дослідження нових об'єктів:

- а) Так;
- б) Ні.

15. Укажіть основне завдання ревізії, що призначається слідчим (судом):

- а) перевірка законності операції взагалі;
- б) доведення протиправних дій осіб, що проходять по кримінальній справі;
- в) встановлення і перевірка фактів крадіжок та інших зловживань;
- г) перевірка дотримання фінансової дисципліни.

16. Кримінально-процесуальний кодекс України визначає такі форми використання спеціальних економічних знань у процесі дізнання, досудового слідства та судового процесу:...

### **Практичні завдання і ситуації**

#### **Завдання 1 (стереотипне)**

*Необхідно:* розкрити зміст наведених питань та окреслити ступінь їх висвітлення в економічній та юридичній літературі. Відповідь оформити у таблиці наведеної нижче форми.

№ п/п	Зміст питання	Автор та джерело	Зміст викладеного та напрями висвітлення

*Дані для виконання:*

1. Тіньова економіка.
2. Економічні злочини.
3. Економічні правопорушення.
4. Економічний контроль.
5. Комерційна таємниця.
6. Ревізія на вимогу правоохоронних органів.
7. Застосування спеціальних економічних знань в юридичному процесі.
8. Місце судово-економічної експертизи в юридичній науці.
9. Місце судово-економічної експертизи в економічній науці.

### **Завдання 2 (стереотипне)**

*Необхідно:* віднести кожне з наведених тверджень до виду діяльності, яку воно характеризує. Відповідь оформити у таблиці.

Ревізія	Аудит	Судово-економічна експертиза	Ревізія на вимогу правоохоронних органів

*Дані для виконання:*

1. Проведення зустрічної перевірки можливо лише з дозволу замовника.
  2. Підстава для проведення є постанова органу слідства.
  3. Завданням є сприяння збереження державної власності.
  4. Здійснюється на добровільних засадах.
  5. Контроль примусовий, здійснюється за розпорядженням вищих органів.
  6. Визначається як засіб збирання доказів шляхом використання спеціальних економічних знань.
  7. Є слідчою дією, яка проводиться після порушення кримінальної справи.
  8. Здійснюється на договірних засадах.
  9. Дослідження обмежується матеріалами кримінальної або цивільної справи.
  10. Проводиться тільки після здійснення господарських операцій.
  11. Особа-виконавець не може здійснювати ніяких самостійних дій щодо збирання та отримання додаткових матеріалів.
- Основне завдання – встановлення і перевірка фактів порушення чинного законодавства та економічних злочинів.

12. Посадова особа має право вилучати документи, опечатувати місця зберігання матеріальних цінностей, коштів і документів.

13. Спосіб доведення протиправних дій осіб, проти яких порушено кримінальну справу.

14. За необхідністю складовою процесу може бути інвентаризація, у результаті проведення якої складається інвентаризаційний опис.

15. Здійснюється за планом роботи контролюючого органу.

Об'єктом ревізії є не тільки документи підприємства, що перевіряється, але й дані отримані у ході оперативно-розшукових дій.

16. Предметом вивчення є господарські операції підприємства, що стали об'єктом розслідування правоохоронних органів.

17. У результаті перевірки складається акт.

18. Проводиться на недержавних підприємствах за ініціативою правоохоронних органів.

19. Використовує способи та методичні прийоми лише документального контролю.

20. Об'єктом є облікові документи, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, звітність підприємства, що перевіряється.

### ***Завдання 3 (діагностичне)***

*Необхідно:* вказати принцип (або принципи) бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які порушено бухгалтером. Відповідь обґрунтувати.

*Дані для виконання:*

У процесі проведення дослідження за кримінальною справою, порушеною слідчим податкової міліції, експерт-економіст дослідив такі документи: реєстри бухгалтерського обліку та фінансову звітність. У результаті експертного дослідження виявлено заниження прибутку, відображеного в ф. № 2 "Звіт про фінансові результати" на суму 15 000 грн.

### ***Завдання 4 (діагностичне)***

*Необхідно:*

вказати наслідки допущених помилок під час ведення бухгалтерського обліку та яким чином вони можуть бути виправлені;

назвати нормативні документи, якими регулюється порядок виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

*Дані для виконання:*

1. У кінці 3-го кварталу 20\_ р. під час перевірки записів облікових реєстрів за попередні квартали бухгалтер виявив помилку, допущену у ході відображення в обліку заборгованості перед постачальником.

2. Касир під час відображення в касовій книзі даних про рух готівки за 12 липня 20\_р. помилився у ході рознесення суми за видатковим касовим ордером № 749.

3. Під час заповнення платіжної відомості бухгалтер допустив помилку у ході зазначення прописом загальної суми грошових коштів, які підлягають виплаті на заробітну плату.

4. Бухгалтер виявив помилку в звіті за ф. № 2 "Звіт про фінансові результати", складеному за попередній звітний період.

5. Під час підрахунку підсумків у обліковому регістрі – журналі 5 – за 2-ий квартал виявлено помилку, допущену у ході відображення даних про витрати матеріалів на підставі накладної на внутрішнє переміщення.

### **Завдання 5 (евристичне)**

*Необхідно:*

визначити, чи достатньо документів надано перевіряючому для виконання поставленого завдання;

вказати, якими будуть дії аудитора, ревізора та експерта-економіста у наведеній ситуації.

*Дані для виконання:*

Перед перевіряючим поставлено завдання встановити правильність розрахованої суми транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ), віднесеної на витрати виробництва ТОВ "Діамант" за 2-й квартал поточного року. Для перевірки надано документи, які містять дані про залишок ТЗВ на початок звітної періоду, середній відсоток ТЗВ на суму понесених ТЗВ за звітний період.

### **Завдання 6 (евристичне)**

*Необхідно:*

визначити, чи достатньо документів надано перевіряючому для виконання поставленого завдання;

вказати, якими будуть дії аудитора, ревізора та експерта-економіста у наведеній ситуації.

*Дані для виконання:*

Перед перевіряючим поставлено завдання визначити повноту оприбуткованих товарів на склад ТОВ "Асоль" від постачальника ТОВ "Юнона" в 20\_ році. Перевіряючому для дослідження надано: накладні на оприбуткування товарів за період з 01.01.20\_ р. по 31.12.20\_ р., прибуткові ордери та платіжні доручення за цей же період, обліковий регістр – журнал № 5 з відомостями до нього.

## 2. Судово-економічна експертиза, її види та завдання

**Ключові терміни і поняття:** судові експертизи, наукова експертиза, експерти, судово-економічна експертиза

**Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:**

- 2.1. Поняття судових експертиз та їх зв'язок з правоохоронною діяльністю.
- 2.2. Види судових експертиз та їх класифікація.
- 2.3. Сутність і завдання судово-економічної експертизи.
- 2.4. Історичні аспекти розвитку судово-економічної експертизи.

**Студенти, вивчивши цю тему, зможуть:**

- ✓ пояснити поняття "судова експертиза", порядок призначення судової експертизи та її зв'язок із правоохоронною діяльністю;
- ✓ охарактеризувати класифікаційні ознаки судових експертиз;
- ✓ визначати сутність судово-економічної експертизи як процесуальної дії;
- ✓ володіти знаннями з кола питань, що вирішуються у процесі судово-економічної експертизи;
- ✓ розуміти історичні аспекти розвитку судово-бухгалтерської експертизи.

### 2.1. Поняття судових експертиз та їх зв'язок з правоохоронною діяльністю

Оптимальні рішення в будь-якій сфері людської діяльності не можуть бути прийняті без урахувань вагомої думки експертів, тобто кваліфікованих фахівців у відповідних галузях знань. Тому інститут експертів існує практично на всіх рівнях управління – від вирішення глобальних державних проблем до розв'язання повсякденних господарських питань.

Правові, організаційні і фінансові засади наукової експертної діяльності, а також загальні основи і принципи регулювання суспільних відносин у галузі організації та проведення науково-технічної експертизи в нашій країні визначає Закон України "Про наукову і науково-технічну експертизу".

**Під науковою і технічною експертизою** розуміють діяльність, метою якої є дослідження, перевірка, аналіз та оцінювання науково-технічного рівня об'єктів експертизи і підготовка обґрунтованих висновків для прийняття рішень щодо таких об'єктів

**Основними завданнями науково-технічної експертизи є:**

- 1) об'єктивне і комплексне дослідження об'єктів експертизи;
- 2) перевірка відповідності об'єктів експертизи вимогам і нормам чинного законодавства;
- 3) оцінювання відповідності об'єктів експертизи сучасному рівню наукових і технічних знань, тенденціям науково-технічного прогресу, принципам державної науково-технічної політики, вимогам економічної безпеки, економічної діяльності;
- 4) аналіз рівня використання науково-технічного потенціалу, оцінювання результативності науково-дослідних робіт і дослідно-конструкторських розробок;
- 5) прогнозування науково-технічних, соціально-економічних і економічних наслідків реалізації чи діяльності об'єкта експертизи;
- 6) підготовка науково обґрунтованих експертних висновків.

**Основними принципами наукової експертизи є:**

- компетентність і об'єктивність осіб, установ та організацій, що проводять експертизу;
- врахування норм і правил технічної безпеки, вимог стандартів, міжнародних угод;
- експертиза громадської думки з питання щодо предмета експертизи, її об'єктивне оцінювання;
- відповідальність за достовірність і повноту аналізу, обґрунтованість рекомендацій експертизи.

**Суб'єктами наукової і науково-технічної експертизи** є замовники, організатори експертизи, а також експерти. Замовниками експертизи можуть бути органи влади, підприємства, організації та громадяни, зацікавлені у проведенні такої експертизи. Організаторами наукової експертизи є фізичні та юридичні особи, які на підставі доручення чи договору з замовником організують і проводять експертизу та подають експертні висновки.

**Експерти** – це фізичні особи, які мають сертифікат на проведення науково-технічної експертизи або інший документ, що його заміняє, високу кваліфікацію, знання з даної галузі науки або техніки, володіють методикою науково-експертної оцінки, безпосередньо здійснюють науково-технічну експертизу та персонально відповідають за достовірність, повноту, об'єктивність аналізу, обґрунтованість рекомендацій відповідно до вимог завдання на проведення експертизи та чинного законодавства

Експертизу можуть проводити: органи виконавчої влади в межах своєї компетенції; підприємства, установи та організації всіх форм власності;

тимчасові творчі колективи, що здійснюють наукову і науково-технічну діяльність; спеціалізовані експертні організації; окремі експерти, групи експертів та експертні ради.

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

До проведення експертиз експерти залучаються на підставі договорів або контрактів. Не дозволяється поєднання в одній особі функцій автора розробки чи іншим чином заінтересованої особи та її експерта.

**Обов'язковій науковій і науково-технічній експертизі підлягають:**  
національні та державні наукові і науково-технічні програми;  
міжнародні науково-технічні програми, що реалізуються на підставі міжнародних договорів України в межах її території;  
галузеві і міжгалузеві програми у сфері науково-технічної діяльності;  
інформаційні програми та проекти державного значення.

Науково-технічні експертизи можуть проводитися у формі державної, громадської та інших експертиз і складатися із декількох самостійних видів експертних досліджень.

Статус науково-технічної експертизи мають також експертизи заявок на отримання охоронних документів (патентів, свідоцтв) на об'єкти інтелектуальної власності (винаходи, промислові зразки тощо).

Особливою сферою застосування спеціальних знань висококваліфікованих фахівців є судово-експертна діяльність.

Під час досудового слідства, дізнання та судового розгляду кримінальних і цивільних справ чинне законодавство важливе місце відводить науковим методам збирання доказів. Одним із таких методів є проведення судових експертиз.

Відповідно до ст. 1 Закону України "Про судову експертизу" **судова експертиза** визнається як дослідження досвідченим фахівцем-вченим, 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

**Судову експертизу** від експертиз, що здійснюються в інших сферах діяльності, відрізняють **такі ознаки:**

дотримання спеціальних процесуальних норм, які визначають права та обов'язки експерта й органу, який призначив експертизу, а також правила підготовки матеріалів на експертизу, її призначення та провадження;

проведення дослідження, яке ґрунтується на використанні спеціальних знань у різних галузях науки, техніки, економіки, мистецтва чи ремесла; надання на підставі дослідження висновку, який має юридичну силу джерела доказів.

## 2.2. Види судових експертиз та їх класифікація

Судова експертиза є самостійною процесуальною формою отримання нових і перевірки (уточнення) тих речових доказів, які вже мають правоохоронні органи.

Правовою основою призначення та проведення судових експертиз є Закон України "Про судову експертизу", Кримінально-процесуальний кодекс України (КПКУ), Цивільний процесуальний кодекс України (ЦПКУ) та Господарський процесуальний кодекс України (ГПКУ).

**Усі судові експертизи можна класифікувати за такими ознаками:** за місцем проведення, за організацією та послідовністю призначення, за складом експертів, за обсягом дослідження та характером спеціальних знань (рис. 2.1).



Рис. 2.1. Класифікація судових експертиз



**За місцем проведення** судові експертизи поділяються на експертизи, що проводяться в експертних установах, та експертизи, що проводяться поза експертними установами, оскільки чинне законодавство дозволяє залучати до виконання експертиз спеціалістів, які володіють певними знаннями, необхідними для вирішення питань, що виникли з конкретної справи.

Загальний перелік основних видів судових експертиз та експертних спеціальностей, за якими присвоюється кваліфікація судового експерта фахівцями науково-дослідних інститутів судових експертиз Міністерства юстиції України, наведено у додатку Б.

**За організацією проведення** експертизи поділяються на основні та додаткові.

**Основною** є експертиза, що повністю вирішує всі питання зі справи, яка розслідується або перебуває в судочинстві.

**Додаткова** експертиза проводиться залежно від ситуацій, які виникають в процесі попереднього слідства або судового розгляду справи і викликані необхідністю вирішення експертизою додаткових питань чи внаслідок неповноти дослідження основною експертизою всіх поставлених питань або неконкретних відповідей на них. У постанові (ухвалі) про призначення додаткової експертизи необхідно зазначити, які висновки експерта вважаються неповними чи неясними або, які обставини зумовили необхідність розширення експертного дослідження. Проведення додаткової експертизи може бути доручено тому самому або іншому експертові. Як правило, додаткова експертиза призначається після розгляду судом (слідчим) висновку первинної експертизи, коли з'ясовується, що усунути неповноту або неясність висновку через допит експерта неможливо.

У випадках, коли виникає необхідність провести дослідження нових об'єктів або інших обставин справи призначається нова експертиза, яка не є додатковою.

**За послідовністю проведення** експертизи розподіляються на первинні та повторні.

**Первинними** називають експертизи, під час проведення яких всі об'єкти досліджуються вперше.

**Повторні** призначаються за тією ж справою та вирішують ті ж самі питання, що й первинна експертиза, висновки якої визнані необґрунтованими чи викликають сумніви. Це можливо в тих випадках, коли висновки первинної експертизи суперечить іншим матеріалам справи, а також

за наявності істотного порушення процесуальних дій, які регламентують порядок призначення і проведення експертизи.

**За чисельністю і складом виконавців** судові експертизи поділяються на одноосібні та комісійні.

**Одноосібну** експертизу проводить тільки один експерт.

**Комісійна** призначається в тих випадках, коли необхідно провести дослідження за участю декількох експертів – фахівців у одній галузі знань. У разі призначення для проведення експертизи двох чи більше експертів того самого фаху одному з них керівник експертної установи (структурного підрозділу) надає право координувати діяльність інших експертів, розробляти спільний план досліджень і керувати нарадою експертів. Керівник групи експертів не користується будь-якими перевагами перед іншими експертами у вирішенні поставлених завдань. Комісія експертів дає загальний висновок за умови згоди з ним кожного з експертів, які брали участь у дослідженні. Може бути даний також один висновок, що містить точку зору частини експертів, які брали участь у комісії. Експерти, які не згодні з поглядами інших експертів, дають висновок окремо. Як правило, комісійною є повторна експертиза.

**За обсягом досліджень** експертизи поділяються на однопредметні та комплексні.

**Однопредметні** досліджують один вид діяльності, та комплексні, що досліджують питання різних галузей спеціальних знань, поєднаних однією справою.

**Комплексна** експертиза призначається в тих випадках, коли необхідно провести дослідження за участю, як правило, декількох експертів, які є фахівцями у різних галузях знань.

Виконання комплексних експертиз обумовлене потребою розв'язання саме практичних питань. Під час проведення комплексних досліджень експерти використовують дані кількох галузей знань, застосовують різні науково-технічні методи і прийоми. У дослідженні, як правило, беруть участь кілька спеціалістів, які репрезентують різні галузі знань. У змісті комплексного дослідження слід розрізняти три сторони: оперативно-тактичну, наукову і процесуальну.

Комплекс досліджень речових доказів у справі може бути здійснений шляхом призначення кількох різних за своїм предметом експертиз, наприклад, економічної, почеркознавчої, товарознавчої.

Науковий аспект полягає в тому, що використовуються дані і методи різних наук для розв'язання практичних питань.

Із процесуального погляду комплексні експертизи, як правило, можуть бути виконані лише спеціалістами у різних галузях знань.

Завданням комплексної експертизи є розв'язання питань, які належать до суміжних знань експертів, тобто таких, що лежать у спільній площині кількох (двох і більше) галузей знань. Вирішення суміжних питань потребує, як правило, експертного дослідження з використанням різних методів та участю одного або кількох спеціалістів, які у своїй діяльності керуються даними різних галузей знань. Комплексні експертизи мають виконуватися на основі спільно визначеної для даної конкретної експертизи методики експертного дослідження.

За встановленими правилами експерти, котрі проводять комплексну експертизу, складають один акт експертизи, відповідаючи за його зміст та зроблені на основі дослідження висновки.

Перевага комплексного дослідження полягає в тому, що тут досягається всебічність вивчення (дослідження) речових доказів та завдяки цьому більша вірогідність вирішення поставленого перед експертизою завдання.

Складання єдиного висновку комплексної експертизи є більш доцільним, тому що в цьому разі в одному документі в узагальненому і систематизованому вигляді даються повні відповіді на поставлені перед експертизою питання. Це значно полегшує використання й оцінювання експертного висновку для слідчих та суддів. Перевага комплексного дослідження також полягає в можливості координування роботи кількох експертів під час розв'язання єдиного питання, у можливості діяти за одним узгодженим планом, використовуючи різні науково-технічні методи. Враховуючи цю обставину, під час проведення комплексних досліджень, бажано аби самі експерти обирали керівника експертної комісії для координації своєї роботи.

**За характером спеціальних знань** судові експертизи вельми різноманітні, тому що питання, які виникають в ході розслідування чи судочинства, можуть належати до будь-якої галузі спеціальних знань. Експертизи за цією ознакою надзвичайно багатоаспектні, як і сфери людської діяльності, тому єдиної наукової їх класифікації не існує. Так, Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень Міністерства юстиції України від 30.12.2004 р. надає таку **класифікацію основних видів експертиз**:

1. Криміналістичні: почеркознавча; авторознавча; технічна експертиза документів; фототехнічна; портретна; трасологічна (крім досліджень

слідів пошкодження одягу, пов'язаних з одночасним спричиненням тілесних пошкоджень, які проводяться в бюро судово-медичної експертизи) та балістична; вибухотехнічна; відеозвукозапису; матеріалів, речовин та виробів з них (лакофарбових матеріалів і покриттів; полімерних матеріалів, пластмас; волокнистих матеріалів; нафтопродуктів і пально-мастильних матеріалів; скла, кераміки; наркотичних, сильнодіючих і отруйних речовин; спиртостісних сумішей; матеріалів і сплавів).

2. Ґрунтознавча.

3. Біологічна.

4. Екологічна.

5. Інженерно-технічні: автотехнічна; транспортно-залізнична; експертиза стану доріг та дорожніх умов; гірничотехнічна; пожежно-технічна; будівельно-технічна; в галузі охорони праці та безпеки життєдіяльності; електротехнічна; комп'ютерно-технічна; телекомунікаційних систем та засобів.

6. Економічна.

7. Товарознавча.

8. Автотоварознавча.

9. Оцінна (у тому числі: оцінювання цілісних майнових комплексів, паїв, цінних паперів; оцінювання будівельних об'єктів та споруд; оцінювання машин, обладнання, транспортних засобів, літальних апаратів, судноплавних засобів).

10. Експертиза охорони прав на об'єкти інтелектуальної власності.

11. Психологічна

12. Мистецтвознавча.

З метою більш повного задоволення потреб слідчої та судової практики експертні установи можуть організувати проведення інших видів експертизи (крім судово-медичної та судово-психіатричної).

До недавнього часу економічна експертиза мала назву бухгалтерської. Але з розширенням кола економічних завдань, що ставилися перед експертами-бухгалтерами, виникла нагальна необхідність зміни назви цього виду експертизи. Тому рішенням Президії науково-консультативної та методичної ради з проблем судової експертизи при Міністерстві юстиції України від 30.01.2001 р. судово-бухгалтерську експертизу було перейменовано на судово-економічну.

Причому, у цьому виді судової експертизи було виокремлено три види спеціальностей (табл. 2.1).

### Спеціальності судово-економічної експертизи

№ п/п	Види судових експертиз	Індекси експертних спеціальностей	Види експертних спеціальностей
11	Економічна експертиза	11.1	Дослідження документів бухгалтерського та податкового обліку і звітності
		11.2	Дослідження документів про фінансово-кредитні операції
		11.3	Дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій

Окрім того, відповідно до чинного законодавства за дорученням правоохоронних органів (у тому числі для вирішення питання про порушення адміністративної чи кримінальної справи), посадових осіб Державної податкової адміністрації України, Державної митної служби України, Державної виконавчої служби, на замовлення адвокатів, захисників та осіб, які самостійно захищають свої інтереси, та їх представників, нотаріусів, банківських установ, страхових компаній, а також інших юридичних і фізичних осіб можуть виконуватись експертні дослідження, що потребують спеціальних знань та використання методів криміналістики і судової експертизи.

Результати експертних досліджень викладаються в письмових висновках спеціалістів, а також можуть надаватися у вигляді рецензій.

### 2.3. Сутність і завдання судово-економічної експертизи

Більшість порушень фінансово-економічного законодавства як юридичними, так і фізичними особами знаходить своє відображення в документах бухгалтерського та податкового обліку. Тому для розслідування економічних злочинів, а також для об'єктивного розгляду господарських суперечок у суді або господарському суді, окрім юридичних знань, необхідні, перш за все, спеціальні знання в галузі бухгалтерського та податкового обліку. Саме з цієї причини багато років великий клас судових експертиз,

об'єктами яких є первинні облікової документи, реєстри бухгалтерського та податкового обліку, фінансова звітність традиційно в юридичній літературі та слідчій практиці називався судово-бухгалтерською експертизою.

Але спираючись на дані бухгалтерського та податкового обліку експерти-бухгалтера з розвитком ринкових відносин і ускладненням економічних правопорушень поступово стали вирішувати практично всі економічні питання пов'язані з оподаткуванням, кредитуванням, ціноутворенням, зовнішньоекономічними відносинами та іншими сферами господарської діяльності підприємств, установ і організацій. І, як вже підкреслювалось, назва цього класу була змінена на судово-економічну експертизу.

**Під терміном "судово-економічна експертиза"** треба розуміти процесуальну форму дослідження на основі спеціальних знань у різних сферах економіки, господарського аналізу, ревізії та контролю первинних облікових документів, бухгалтерських та податкових реєстрів та фінансової звітності суб'єктів господарювання різних форм власності з метою вирішення широкого кола питань, що виникають у ході розслідування економічних злочинів та судовому розгляді господарських суперечок.

**Сутність судово-економічної експертизи** полягає в дослідженні фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, яке в межах чинного законодавства здійснюється особою, котра володіє спеціальними знаннями в галузі економіки, з метою надання висновку стосовно кола питань, що були поставлені органами дізнання, досудового слідства чи суду

Судово-економічна експертиза є найбільш поширеним видом судових експертиз. Необхідність у судово-економічній експертизі виникає як під час судового розгляду цивільних справ з майнових питань, розгляду справ про адміністративні правопорушення в галузі фінансів і підприємницької діяльності, так і під час розслідування кримінальних справ про злочини у сфері господарської діяльності. У процесі проведення експертиз цього виду аналізується виробнича та фінансово-господарська діяльність підприємств, установ і організацій, які допустили збитки, втрати, привласнення цінностей, порушення фінансової, платіжної та бюджетної дисципліни, безгосподарність, і визначається матеріальна відповідальність за заподіяну шкоду.

Судово-економічна експертиза характеризується:  
процесуально-правовим змістом;  
характером використаних спеціальних пізнань.

**Процесуально-правовий зміст** експертизи полягає у визначенні її як процесу, який керується системою правил, закріплених законодавчо. Із процесуально-правового погляду судово-економічна експертиза нічим не відрізняється від інших судових експертиз.

**Характер використання спеціальних пізнань** полягає у реалізації певних знань у різних галузях економіки, бухгалтерського і податкового обліку, аналізі господарської діяльності, ревізії та контролю. Ці особливості, пов'язані із застосуванням спеціальних знань, виокремлюють судово-економічну експертизу в окремий самостійний вид судових експертиз.

Серед **основних загальних завдань**, які вирішує судова експертиза, можна виокремлюють такі класи:

1. **Завдання, пов'язані з ідентифікацією об'єктів.** Наприклад, встановлення посадової особи, яка відповідає за здійснення та документальне оформлення незаконної господарської операції.

2. **Діагностичні завдання** полягають у виявленні механізму події, встановленні часу, способу та послідовності дій, що призвели до правопорушення, якісних і кількісних характеристик зчинених діянь. Наприклад, розкриття механізму розкрадання товарно-матеріальних цінностей або грошових коштів, розрахунок суми завданого збитку.

3. **Завдання пов'язані з експертною профілактикою**, тобто діяльністю з виявлення обставин, що сприяли скоєнню правопорушень (злочинів) та розробленні заходів з їх усунення. Наприклад, розроблення на основі експертного дослідження рекомендацій з удосконалення первинного обліку товарно-матеріальних цінностей та організації контрольних перевірок окремих груп матеріалів із метою їх збереження у складах та коморах.

Як важливий інструмент захисту законних інтересів громадян і суб'єктів господарювання, судово-економічна експертиза виконує цілу низку **конкретних завдань**, зокрема:

дослідження документів з метою перевірки і виявлення фактів і розміру нестачі чи лишків товарно-матеріальних цінностей, грошових ресурсів, а також часу і місця виникнення нестачі чи лишку;

вивчення та аналіз змісту документів для експертного висновку про обґрунтованість списання на виробництво сировини, матеріалів і законність руху готової продукції;

встановлення фактів порушення фінансової дисципліни для експертного висновку по суті;

визначення наявності й причин необ'єктивного відтворення у звітах обсягу виробничої діяльності, виконуваної роботи, кількості виготовленої продукції;

визначення правильності чи хибності з позиції закону здійснення бухгалтерських операцій і виявлення дійсного стану розрахунків між підприємствами, організаціями;

встановлення негативних економічних наслідків зловживань службових осіб, матеріальної шкоди, тяжкості цих наслідків для виробничих процесів та причин зловживань;

виявлення аномалій в бухгалтерському обліку, методиці обліку, застосованій на даних підприємствах, в організаціях, установах; встановлення причин, що призводять до відхилень від норми в обліку та звітності;

визначення відповідності господарських операцій діючому законодавству;

встановлення, в межах своєї компетенції, умов, що сприяють вчиненню зловживань та інших протиправних дій працівниками облікового апарату підприємства;

розроблення пропозицій, спрямованих на запобігання порушень законів, зловживань і виявлення причин їх у господарській діяльності.

Проведення судово-економічної експертизи доручають досвідченим спеціалістам, ученим, які володіють професійними знаннями, застосовують наукові методи досліджень.

## **2.4. Історичні аспекти розвитку судово-економічної експертизи**

На всіх стадіях розвитку судочинства провідні юристи бачили в експертизі інструмент, необхідний для провадження слідства і суду, а експерта вважали науковим свідком. Спеціальні знання з економіки, фінансів, бухгалтерського обліку під час розгляду справ у судах застосовувалися ще наприкінці XIX – початку XX століття. В Петрограді в 1921 році при Північно-західній торгівельній палаті було створено відділ обліково-фінансових експертиз, а у Москві в 1923 році у відділенні Російського технічного товариства для проведення судових експертиз у складі відділу обліку господарської діяльності було утворено бюро бухгалтерської експертизи та консультацій.

Історія розвитку судової експертизи в нашій державі почалась з **10 липня 1923 року**, коли Рада Народних Комісарів України приймала Положення про обласні кабінети науково-судової експертизи в Харкові, Києві та Одесі. Нове Положення про кабінети науково-судової експертизи, яке було затверджено 25 квітня 1925 року, вже передбачало виконання



ними не тільки експертиз, але й наукових робіт і експериментальних досліджень з питань кримінальної техніки та методології розслідувань злочинів у зв'язку з розширенням функцій. Кабінети, у тому ж 1925 році, були перейменовані в інститути науково-судової експертизи. Таким чином, у судовій системі була створена така важлива та самостійна інституція як судова експертиза, незалежна від органів попереднього слідства.

Важливим етапом розвитку експертної діяльності було створення в 1948 році при Міністерстві фінансів в УРСР республіканської філії Бюро державної бухгалтерської експертизи Міністерства фінансів СРСР. У 1957 році цю філію постановою Ради Міністрів УРСР було реорганізовано у Бюро державної бухгалтерської експертизи при Міністерстві фінансів з філіями в усіх обласних центрах. А вже в 1970 році Бюро та всі його обласні філії було підпорядковано Міністерству юстиції України.

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

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

Розвиток судової експертизи в Україні можна дослідити на прикладі Харківського науково-дослідного інституту імені заслуженого професора М. С. Бокаріуса, яке було присвоєно інституту в 1951 році. У 1973 було створено Донецьке відділення інституту, яке в 1996 році реорганізовано в самостійний науково-дослідний інститут судової експертизи (НДІСЕ). В 1990 році були організовані ще два відділення – Дніпропетровське й Кримське, які також сьогодні набули статусу самостійних науково-дослідних інститутів. Натомість, при Харківському НДІСЕ ім. засл. проф. Бокаріуса було створено ще три відділення – у містах Суми, Полтава та Севастополь. Але навіть такий швидкий розвиток закладів Міністерства юстиції був явно недостатнім для забезпечення системи правосуддя державними експертними послугами.

Забезпечуючи судову експертизу в цілому необхідними науково-методичними розробками, установи Міністерства юстиції через нестачу належного фінансування припинили задовольняти слідчу та судову

практику потрібно їм кількістю експертиз із конкретних кримінальних, цивільних та інших судових справ. І як вихід на недостатній розвиток незалежної судової експертизи в системі Міністерства юстиції її почали проводити самі замовники – Міністерство внутрішніх справ, Служба безпеки, Міністерство оборони та Державна прикордонна служба. Безперечно, така експертиза є зручною для слідчих і дознавачів, але істотно знижує гарантії захищеності особи, яка проходить за справою, від можливого необ'єктивного дослідження обставин, що впливають на встановлення вини, тому що спеціалісти таких відомчих криміналістичних установ не можуть бути вільними від зацікавленості у розслідуванні справи.

### ***Запитання для самодіагностики***

1. Що розуміють під науковою і науково-технічною експертизою?
2. Основні завдання та принципи наукової експертизи.
3. Хто може бути експертом із питань науково-технічної експертизи?
4. Які ознаки відрізняють судову експертизу від експертиз, що здійснюються в інших сферах діяльності?
5. Що є правовою основою проведення судових експертиз?
6. За якими ознаками класифікуються судові експертизи?
7. Дайте визначення основної та додаткової експертизи.
8. У яких випадках призначається повторна експертиза?
9. Що таке комісійні та комплексні експертизи?
10. Які види судових експертиз проводяться в експертних установах України?
11. Дайте визначення сутності судово-економічної експертизи.
12. У чому полягають економічний та процесуальний зміст судово-економічної експертизи?
13. Назвіть основні класи завдань судово-економічної експертизи.
14. Назвіть етапи розвитку судово-економічної експертизи.

### ***Питання для самостійного опрацювання***

1. Прослідити історичні аспекти розвитку судово-економічної експертизи.
2. Визначити сутність судово-економічної експертизи як процесуальної дії.

3. Визначити коло питань, які розв'язуються в процесі судово-економічної експертизи.

### **Контрольні тести**

1. Яке з наведених визначень найбільш точно розкриває сутність терміна "експертиза":

- а) це дослідження будь-якого питання обізнаною особою;
- б) це дослідження експертом на основі спеціальних знань об'єктів, процесів та явищ, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів дізнання;
- в) це процес дослідження об'єктів та явищ особою – експертом під час проведення судового розслідування?

2. Чи підлягає судово-експертна діяльність ліцензуванню:

- а) так;
- б) ні?

3. Ознаки класифікації судових експертиз:

- а) обсяг дослідження;
- б) склад експертів;
- в) характер застосовуваних спеціальних знань;
- г) склад документів, що перевіряються;
- д) місце проведення;
- е) послідовність проведення;
- є) усі відповіді правильні;
- ж) усі відповіді неправильні.

4. За обсягом дослідження експертизи можна класифікувати на:

- а) основні;
- б) первинні;
- в) повторювальні;
- г) додаткові.

5. За послідовністю проведення експертизи можна класифікувати як:

- а) основні;
- б) первинні;
- в) повторювальні;
- г) додаткові.

6. Додаткову експертизу доручають експерту, який провів основну експертизу:

- а) так;
- б) ні.

7. За умови виникнення необхідності проведення дослідження нових об'єктів або інших обставин справи призначають:

- а) основну експертизу;
- б) первинну експертизу
- в) повторювальну експертизу;
- г) додаткову експертизу.

8. Судово-економічна експертиза дає можливість відповісти на такі питання:

- а) чи підтверджуються документально вказані суми нестачі товарно-матеріальних цінностей;
- б) який розмір матеріальних збитків;
- в) хто дійсно скоїв правопорушення;
- г) який вирок мав винести судовий орган щодо обвинувачень?

9. Який документ, із наведених далі, є безпосередньою підставою для проведення судово-бухгалтерської експертизи:

- а) наказ керівника підприємства;
- б) постанова органу дізнання, слідчого або суду;
- в) наказ керівника підрозділу Державної аудиторської служби України (ДАСУ)?

10. Первинною є експертиза...

11. Комплексна експертиза призначається, коли ...

12. Судово-економічна експертиза – це ...

### **Практичні завдання і ситуації**

#### **Завдання 1 (стереотипне)**

*Необхідно:* визначити, які з наведених завдань належать до завдань судово-економічної експертизи.

*Дані для виконання:*

1. Консультування об'єктів підприємницької діяльності з питань організації бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та удосконалення методів управління.

2. Визначення наявності й причин необ'єктивного відтворення в звітах обсягу виробничої діяльності, виконуваної роботи, кількості виготовленої продукції.

3. Перевірка та підтвердження за даними документів розміру нестач або лишків товарно-виробничих запасів і грошових коштів, визначення періоду й місця їх виникнення.

4. Перевірка дотримання правил і умов зберігання майна на підприємстві.

5. Встановлення в межах своєї компетенції умов, що сприяють вчиненню зловживань та інших протиправних дій працівниками облікового апарату підприємства.

6. Встановлення документальної обґрунтованості вимог позивача та заперечень відповідача в частині, що стосується вартості позову.

7. Встановлення фактів порушення фінансової дисципліни для експертного висновку.

8. Розроблення пропозицій, спрямованих на запобігання порушень законів, зловживань і виявлення їх причин у господарській діяльності.

9. Виявлення аномалій в бухгалтерському обліку, методиці обліку, застосованій на даних підприємствах, в організаціях, установах; встановлення причин, що призводять до відхилень від норми в обліку та звітності.

10. Встановлення винних осіб у виявлених порушеннях і визначення міри покарання.

11. Визначення суми матеріального збитку, завданого вчиненими правопорушеннями та злочинами.

12. Встановлення: негативних економічних наслідків зловживань службових осіб, матеріальної шкоди, тяжкості цих наслідків для виробничих процесів та причини зловживань.

13. Надання інформації зовнішнім користувачам про реальне фінансове становище підприємства.

14. Надання об'єктивного висновку щодо достовірності фінансової звітності.

15. Визначення правильності чи хибності з позиції закону здійснення бухгалтерських операцій і виявлення дійсного стану розрахунків між підприємствами, організаціями.

## **Завдання 2 (стереотипне)**

*Умова.*

Після розгляду та вивчення висновку експертизи слідчим встановлено, що експертом досліджено не всі надані об'єкти, тобто висновок є неповним. Шляхом допиту експерта слідчий не зміг усунути неповноту висновку. Тому він вирішує призначити експертизу.

*Завдання:*

1. Визначити, яку експертизу буде призначено слідчим за даних обставин.
2. За допомогою якого процесуального документа призначається експертиза за даних обставин? Що необхідно обов'язково зазначити в цьому документі?
3. Кому може бути доручено проведення даної експертизи?

## **Завдання 3 (стереотипне)**

*Умова.*

Під час проведення первинної експертизи встановлено порушення чинних процесуальних норм, що регламентують порядок призначення та проведення експертизи. Крім того, у судді виникли сумніви у правильності висновку експерта, пов'язані з його недостатньою обґрунтованістю. У зв'язку з цим суд призначив проведення експертизи.

*Завдання:*

1. Назвати, яку експертизу призначено судом.
2. Яким процесуальним документом оформлюється призначення такої експертизи? Що необхідно обов'язково зазначити в цьому документі?
3. Кому може бути доручено проведення цієї експертизи ?

## **Завдання 4 (стереотипне)**

*Умова.*

У ході попереднього слідства за кримінальної справи була призначена і проведена судово-економічна експертиза. Матеріали кримінальної справи, в тому числі й експертиза, після завершення слідства були передані до суду. Вивчивши матеріали кримінальної справи, суддя вирішив призначити судово-економічну експертизу.

*Завдання:*

1. Визначити, яку саме експертизу (первинну, додаткову або повторну) призначить суддя.

2. Який процесуальний документ буде оформлений суддею для призначення експертизи за даних умов?

3. Кому можна доручити виконання цієї експертизи?

### **Завдання 5 (стереотипне)**

*Умова.*

У судовому засіданні за кримінальної справи була розглянута судово-економічна експертиза, проведена в ході попереднього слідства. Стосовно експертизи у судді виникли додаткові запитання до експерта-економіста, які неможливо було вирішити під час судового засідання. Для вирішення цих питань призначено судово-бухгалтерську експертизу.

*Завдання:*

1. Визначити, яку саме експертизу (первинну, додаткову або повторну) призначить суддя.

### **Завдання 6 (діагностичне)**

*Необхідно:* визначити способи документального контролю, які можуть бути використані експертом-економістом для виявлення наведених невідповідностей. Відповідь обґрунтувати.

*Дані для виконання:*

1. Невідповідність реквізитів підприємства та печатки на податковій накладній.

2. У прибутковому касовому ордері відсутній підпис керівника.

3. Сировина, що надійшла від постачальника, не відображена в обліку.

4. Витрачання меншої кількості сировини на виробництво продукції, ніж це передбачено за нормами.

5. Включення у відомість на видачу заробітної плати прізвища працівника, який був прийнятий на роботу лише в наступному місяці.

### **Завдання 7 (діагностичне)**

*Умова.*

Далі наведено випадки, в яких судом призначена судово-економічна експертиза.

1. На складі ВАТ "Житомирхлібзавод", проведено інвентаризацію, в результаті якої виявлено недостачу борошна на суму 13 000 грн у комірниці І. О. Іваненко. Комірниця оскаржує розмір недостачі, пояснюючи

це тим, що інвентаризаційна комісія не прийняла до заліку списання борошна в межах норм природного убутку. За її клопотанням, слідчим у ході проведення дослідчої перевірки, призначено ревізію. У результаті проведеної ревізором інвентаризації виявлено недостачу борошна на суму 16 000 грн. За цим фактом проти комірниці І. О. Іваненко порушено кримінальну справу. Після розгляду зібраних матеріалів слідчим призначено судово-економічну експертизу.

2. Під час проведення ревізії на складі ВАТ "Колос" виявлено недостачу цукру на суму 26 940 грн у матеріально відповідальній особі складу – комірниці М. О. Марченко. У процесі розслідування кримінальної справи, порушеної за цим фактом, з'ясовано, що розкрадання запасів здійснено М. О. Марченко. М. О. Марченко визнала свою вину й погодилася відшкодувати завданий підприємству збиток. Для уточнення обставин справи слідчим призначено судово-економічну експертизу.

*Завдання:* визначити на підставі наведених даних доцільність та правомірність дій суду (слідчого), щодо призначення судово-економічної експертизи

### ***Завдання 8 (евристичне)***

*Умова.*

На вирішення судово-економічної експертизи, призначеної постановою слідчого № 12 від 15.02.20\_\_ року за кримінальною справою № 418, поставлено питання про те, чи підтверджуються висновки ревізора щодо розміру необґрунтовано списаних підзвітних сум директором І. К. Іващук та бухгалтером С. О. Сіренко та необґрунтовано оплачених витрат на відрядження до м. Москви.

У якості об'єктів дослідження експерту-економісту були надані такі документи:

авансові звіти з виправдовуючими документами (накладними, квитанми на проїзд) за період з 01.01.20\_\_р. до 01.01.20\_\_р.;

видатковий касовий ордер і прибутковий касовий ордер за період з 01.01.20\_\_р. до 01.01.20\_\_р.;

облікові регістри за період з 01.01.20\_\_р. до 01.01.20\_\_р.;

акт ревізії від 31.12.20\_\_р.;

висновок експерта-почеркознавця.



**Завдання:**

1. Визначити, яких документів не вистачає в справі для проведення судово-економічної експертизи.
2. Зазначити, яку інформацію надають ці документи для встановлення фактичних, обставин справи.

**Завдання № 9 (евристичне)**

**Умова.**

У суді м. Яблуневе розглядається господарський спір за позовом ТзОВ "Зелена лоза" до ПП Вялков щодо стягнення з останнього заборгованості орендної плати за приміщення, яке належить ТзОВ "Зелена лоза" і взяте в оренду ПП Вялков. З вимогами ТзОВ "Зелена лоза" ПП Вялков не погоджується. Для вирішення спору судом призначено судово-економічну експертизу, у ході якої поставлено питання, чи існує непогашена заборгованість з орендної плати ПП Вялкова перед ТзОВ "Зелена лоза".

**Завдання:**

назвати нормативні акти, що регулюють відносини, описані в ситуації;  
визначити перелік документів, які повинен дослідити експерт-економіст для відповіді на поставлене перед ним питання.

### 3. Предмет і метод судово-економічної експертизи

**Ключові терміни і поняття:** предмет судово-економічної експертизи, об'єкт судово-економічної експертизи, доказ, речовий доказ, метод судово-економічної експертизи

**Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:**

- 3.1. Предмет та об'єкти судово-економічної експертизи.
- 3.2. Класифікація документів, які надаються експерту-економісту.
- 3.3. Загальна характеристика методу судово-економічної експертизи.
- 3.4. Прийоми дослідження облікової інформації під час проведення судово-економічних експертиз.

**Студенти, вивчивши цю тему, зможуть:**

- ✓ пояснити поняття предмета судово-економічної експертизи;
- ✓ розбиратися в усіх об'єктах судово-економічної експертизи;
- ✓ знати класифікацію документів, які надаються експерту-економісту та види доказів, що використовуються у судочинстві;
- ✓ зрозуміти загальнонаукові методи дослідження та визначити сутність методу судово-економічної експертизи;
- ✓ опанувати всіма методичними прийомами та процедурами судово-економічної експертизи.

#### 3.1. Предмет та об'єкти судово-економічної експертизи

Судово-економічна експертиза на стадії досудового слідства та судового розгляду полягає у дослідженні матеріалів справи спеціалістом-економістом і наданні їм, відповідно до його спеціальних знань, висновку за поставленими питаннями, які належать до господарської діяльності та знайшли своє відображення в бухгалтерському та податковому обліку.

**Об'єктом судово-економічної експертизи** є господарські операції, відображені в бухгалтерських документах та облікових регістрах, які стали предметом розслідування чи розгляду в суді

Як правило, **для експертного дослідження направляються такі об'єкти:**

первинні документи, де зафіксовані господарські операції, які розглядаються у справі;

бухгалтерські та інші облікові реєстри, в яких відображаються ці операції, комп'ютерна інформація;

форми фінансової та податкової звітності;

акти проведення ревізії та матеріали інвентаризації;

інші офіційні документи (накази про прийом на роботу та звільнення працівників, трудові договори та контракти, договори про повну матеріальну відповідальність, посадові інструкції, різні довідки тощо);

протоколи допиту обвинувачених і свідків, протоколи обшуку, огляду та виїмки документів;

неофіційні документи, що мають значення для судово-економічної експертизи;

висновки експертів інших галузей знань.

Перелік матеріалів, які направляються на дослідження експерту-економісту, залежить, перш за все, від конкретних питань, що поставлені перед ним слідчим або судом.

**Предметом судово-економічної експертизи** є питання, що виникають у органів дізнання, досудового слідства та суду щодо фінансово-господарських операцій, зафіксованих ревізіями та перевітками, вирішення яких потребує спеціальні економічні пізнання

**Найбільш характерними питаннями, що вирішує судово-економічна експертиза, є:**

перевірка та підтвердження за допомогою документів суми нестач або лишків матеріальних цінностей і грошових коштів;

установлення та підтвердження розміру матеріальної шкоди, що була завдана посадовими та матеріально-відповідальними особами внаслідок скоєних корисливих правопорушень;

перевірка ґрунтовності списання сировини та матеріалів, цільового використання виділених коштів;

встановлення фактів порушення фінансової дисципліни, правильності розрахунків з постачальниками та покупцями, ухилення від уплати податків;

документальна перевірка чинних правил емісії цінних паперів;

установлення фактів фіктивного банкрутства, а також випадків приховування банкрутства, перевірка відповідності господарських операцій чинному законодавству;

установлення правильності документального оформлення господарських операцій та їх відображення у бухгалтерському обліку;

установлення умов, що сприяють вчиненню зловживань та інших протиправних дій посадовими особами та працівниками облікового апарату підприємства;

перевірка правильності методики проведення документальної ревізії та достовірності її висновків;

виявлення причин здійснення економічних злочинів і правопорушень та розроблення пропозицій, спрямованих на їх запобігання у майбутньому.

Однак основна діяльність експерта-економіста пов'язана з дослідженням бухгалтерських документів та документів податкового обліку, які відповідно до ст. 83 КПКУ, передбачені серед джерел доказів з кримінальних справ. Якщо такий документ є знаряддям злочину (наприклад, підроблена накладна, за якою були отримані та привласнені товарно-матеріальні цінності) або він зберіг на собі сліди злочину (інвентаризаційний опис, який встановлює нестачу цінностей), то такі документи відповідно до ст. 78 КПКУ є **речовими доказами**.

Визначення документа речовим доказом оформляється слідчим відповідною постановою, і цей факт фіксується у протоколі огляду (ст. 190, 191 КПК). Після цього документ залучається до справи або залишається у поточному архіві підприємства. В останньому випадку у справі залишається протокол огляду документу і розписка особи, яка прийняла документ на зберігання.

Причому, у справі може знаходитися декілька екземплярів одного й того ж документа, що дозволяє експерту більш всебічно дослідити конкретну господарську операцію.

Якщо в основу дослідження покладено тільки ксерокопію документа, то експерт повинен підкреслити це у своєму висновку.

Важливим джерелом інформації для правильного оцінювання отриманих даних під час проведення судово-облікової експертизи є: нормативні правові акти України: Конституція та закони України; кодекси України; постанови та інші акти Верховної Ради України нормативного характеру; Укази та розпорядження Президента України; ухвалення Кабінетів Міністрів України; Укази Президента України з економічних питань, що не урегульовані законами; постанови та розпорядження Кабінету Міністрів; міжнародні договори, накази, положення, інструкції, правила та інші нормативні акти міністерств, відомств, інших центральних органів державної виконавчої влади господарського управління і контролю після їх державної

реєстрації; Міністерство юстиції України; нормативно-правові акти відділів управлінь, інших підрозділів місцевих органів державної виконавчої влади, що зареєстровані управліннями юстиції обласних державних адміністрацій; постанови Правління Національного банку України; рішення та висновки Конституційного Суду України.

Оскільки сьогодні ці законодавчі правові акти в Україні зазнають частих змін і доповнень, експерт повинен чітко визначити, до періоду дії якого нормативного документа належить подія, що заслуховується. Для цього він повинен мати доступ до повної бази даних правових актів України, що діяли на її території та в окремих регіонах протягом різних періодів часу. Якщо в експерта така інформація відсутня, він повинен звернутися з відповідним клопотанням до правоохоронного органу, що призначив експертизу.

### **3.2. Класифікація документів, які надаються експерту-економісту**

Документи, що потрапляють на дослідження експерту, повинні бути перевірені ним як з формальної точки зору, так і за сутністю відображених у них операцій.

Усі документи, з якими працює експерт-економіст, можна поділити на **доброякісні** (правильно оформлені та достовірно відображають оформлену ними операцію) та **недоброякісні** (неправильно оформлені, не відображають дійсно здійснену операцію або відображають її у перекрученому вигляді).

**Недоброякісні документи** поділяються на недоброякісні за формою і за сутністю відображених в них операцій.

**Недоброякісні за формою документи**, у свою чергу, поділяються на неформлені (недооформлені), в яких відсутні деякі реквізити, та неправильно оформлені (наприклад, на бланках не встановленої форми). Але до цих категорій документи можуть бути віднесені лише за умови, що вони достовірно відображають господарські операції.

**У комплексних недоброякісних документах** поєднується недоброякісність як за формою, так і за сутністю відображених у них операцій.

**Документи недоброякісні за сутністю відображених у них операцій** можна поділити на три групи: ті, що містять випадкові помилки; ті, що відображають незаконні операції; та фальсифіковані.

**До випадкових помилок**, що містяться у бухгалтерських документах, можна віднести перекручення у найменуванні організації або у номері

її поточного рахунку, у номенклатурному номері товарно-матеріальних цінностей тощо.

**До документів, які відображають незаконні операції**, належать правильно оформлені документи, в яких зафіксовані операції, що не відповідають чинному законодавству. Наприклад, видатковий касовий ордер на видачу готівки працівнику під звіт без повного звітування ним щодо раніше виданих коштів.

**До фальсифікованих документів** належать такі, в яких фальсифіковані їхні реквізити, підписи посадових осіб, печатки, а також ті, в яких перекручена сама сутність операції, що відображена. Фальсифіковані документи також можна поділити на три групи.

До першої групи відносяться документи з так званими **матеріальними підробками**, тобто, в яких є видимі незаконні виправлення, підчистки тощо (наприклад, чек з підробленим підписом). Такі матеріальні підробки можуть бути виявлені різними.

До другої групи фальсифікованих документів належать **документи з так званими інтелектуальними підробками**. Такі документи містять явно неправдиві відомості про характер та обсяги операцій (наприклад, про свідомо завищений обсяг будівельно-монтажних робіт із метою привласнення грошових коштів шляхом нарахування фактично не зробленої оплати).

У третю групу фальсифікованих документів входять **документи, в яких матеріальна підробка поєднується з інтелектуальною**.

**Фальсифіковані документи**, що містять свідомо неправдиві дані, поділяються на **безтоварні** (повністю чи частково) та **безгрошові** (повністю чи частково). Документи, якими був оформлений рух товарно-матеріальних цінностей, у той час як вони були розкрадені або привласнені, називають **безтоварними**. **Безгрошовими** називають документи, що оформляють фіктивні операції з грошовими коштами.

Для експертного дослідження мають велике значення і неофіційні документи ("чорні записи"). В експертизах їх використовують для порівняння з даними бухгалтерського обліку. Їх слід враховувати, наприклад, під час визначення розміру нестач і лишків, товарно-матеріальних цінностей, часу їх виписування, розподілу суми збитків між організаціями та матеріально відповідальними особами. Але **використання експертом неофіційних записів можливо лише за таких умов:**

- якщо визначено їх походження та однозначний зміст;
- якщо вони надані експерту як первинні дані.

Така класифікація документів має велике практичне значення для їх дослідження під час проведення судово-економічних експертиз. Вона сприяє вибору найбільш раціональної методики експертного дослідження і певною мірою полегшує експерту формулювання відповідей на поставлені питання.

Слід зауважити, що суд пізнає фактичні обставини за допомогою дослідження й оцінювання доказів.

**Доказами** є будь-які фактичні дані, на підставі яких у встановленому законом порядку слідчий та суд встановлюють наявність чи відсутність суспільно небезпечного діяння, винність особи, що здійснила це діяння, та інші обставини, які мають значення для правильного вирішення справи

Метою судового доказування є встановлення фактів, що мають істотне значення для вирішення даної справи, за допомогою засобів, зазначених у процесуальному законі (доказів), і з дотриманням встановленого законом порядку їхнього збирання, дослідження й оцінювання.

Суд оцінює докази на основі встановлених у законі принципів, тобто загальних правових вимог.

**Оцінювання доказів здійснюється з дотриманням таких принципів:**

1. Суд зобов'язаний оцінювати докази за своїм внутрішнім переконанням.
2. Докази підлягають всебічному, повному і об'єктивному оцінюванню.
3. Під час оцінювання доказів суд зобов'язаний керуватися законом.
4. Ніякі докази не мають для суду заздальгідь встановленої сили.

Але в загальному арсеналі джерел доказів одне з найважливіших місць посідають експертні висновки.

### **3.3. Загальна характеристика методу судово-економічної експертизи**

У загальнонауковому розумінні **метод** – це спосіб дослідження, що характеризується сукупністю специфічних принципів, засобів і заходів, які визначають шлях встановлення істини. У цьому розумінні, **метод судово-економічної експертизи** характеризується сукупністю загальнонаукових і власних методичних заходів, що використовуються експертом-економістом під час дослідження документів та інших наданих йому матеріалів.

У ході проведення судово-економічних експертиз використовують загальнонаукові, розрахунково-аналітичні та власні методичні прийоми.

**Загальнонаукові методичні прийоми**, що використовуються під час проведення судово-економічних експертиз, містять аналіз і синтез, індукцію і дедукцію, аналогію і моделювання, абстрагування та конкретизацію.

**Аналіз** – прийом дослідження, який містить в собі вивчення предмета, способу уявного або практичного розчленування його на складові елементи. Кожна з відокремлених частин аналізується самостійно в межах єдиного цілого.

**Синтез** – прийом вивчення об'єкта в його цілісності, єдності і взаємозв'язку його частин. Експертиза поєднує синтез з аналізом, оскільки це дає змогу з'єднати об'єкти, розчленовані в процесі аналізу, встановити їхній взаємозв'язок і пізнати предмет як єдине ціле.

**Індукція** – прийом дослідження, за якого загальний висновок про ознаки численних елементів об'єкта складають на підставі вивчення лише їх частини, тобто від окремого до загального.

**Дедукція** – досліджує стан об'єкта в цілому, а потім – за його складовими елементами, тобто висновок складається від загального до окремого.

**Аналогія** – прийом наукового дослідження, за яким пізнання одних об'єктів досягається на основі подібності їх до інших. Метод аналогії ґрунтується на подібності деяких сторін різних об'єктів і становить основу моделювання, яке застосовується в судово-економічній експертизі.

**Моделювання** – прийом наукового пізнання, який ґрунтується на заміні явища на його аналог, модель, що містить риси оригіналу. В експертизі застосовуються моделі проведення експертизи, які імітують організацію і проведення експертних досліджень.

**Абстрагування** – прийом, який дає змогу способом абстракції переходити від конкретних об'єктів до загальних понять і законів розвитку.

**Конкретизація** – всебічне дослідження об'єктів у якісній багатогранності реального існування (на відмінну від абстрактного). Досліджується стан об'єктів у зв'язку з певними умовами існування та їх історичного розвитку.

**Розрахунково-аналітичні прийоми** містять:

- а) економічний аналіз;
- б) статистичні розрахунки;
- в) економіко-математичні методи.



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

Проте виявлення в ході економічного аналізу негативних тенденцій і відхилень від нормативного перебігу виробничих процесів за нормами власне не є порушенням законодавства, а лише вказують напрямок проведення більш докладного подальшого дослідження. Докази ж скоєння протиправних дій у сфері економіки встановлюються власними науково-методичними прийомами судово-економічної експертизи.

**Власні науково-методичні прийоми** судово-економічної експертизи – це специфічні засоби експертного дослідження, розроблені на основі досягнень економічної та юридичної наук, досвіду слідчої, контрольно-ревізійної та судово-експертної практики.

### **3.4. Прийоми дослідження облікової інформації під час проведення судово-економічних експертиз**

До **власних науково-методичних прийомів** судово-економічної експертизи належать документальні прийоми дослідження та способи узагальнення і реалізації результатів експертиз.

**Документальні прийоми** судово-економічної експертизи містять такі способи контролю наданих матеріалів:

формальну та арифметичну перевірку документів;

нормативно-правове оцінювання господарських операцій, відображених у документах;

логічний контроль об'єктивної можливості виникнення документально оформлених господарських операцій;

вибіркові та суцільні спостереження;

зустрічну перевірку документів та записів в облікових регістрах шляхом їх зіставлення з взаємопов'язаними даними підприємств та організацій, з якими підприємство, що перевіряється, має господарські зв'язки;

оцінювання законності й обґрунтованості господарських операцій за даними кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку та ін.

**Під час арифметичної перевірки** встановлюється правильність підсумкових показників, підрахованих як за горизонтальними рядками документу, так і за його вертикальними графами. Наприклад, точність підрахунків

у платіжно-розрахункових відомостях як щодо окремих працівників, так і за графами "Всього нараховано", "Всього утримано" та ін.

**Нормативно-правова перевірка** дозволяє виявити належним чином оформлені документи, які є незаконними за своїм змістом. Наприклад, згідно з Порядком ведення касових операцій у національній валюті в Україні підприємства та індивідуальні підприємці, які мають податкову заборгованість, повинні здійснювати виплати, пов'язані з оплатою праці, виключно за рахунок коштів, отриманих з установ банків. Тому будь-які доброякісні, оформлені належним чином документи, що засвідчують виплату заробітної плати на підприємствах-боржниках із готівкою виручки, є незаконними з точки зору Указу Президента України "Про застосування штрафних санкцій за порушення норм обігу готівки".

**Метод зустрічної перевірки** полягає в зіставленні різних екземплярів одного і того ж документа, тому що більшість первинних облікових документів оформляються у двох чи в більшій кількості екземплярів. Причому екземпляри цих документів можуть бути отримані як від різних структурних підрозділів одного підприємства, так і від інших організацій, з якими підприємство має господарські зв'язки. Мета такого зіставлення – установити тотожність даних, що містяться у всіх екземплярах відповідного документа. Наприклад, касир під час отримання готівки від окремих осіб, у квитанції прибуткового касового ордеру, що видається цим особам, вказує фактично отриману суму, а в екземплярі прибуткового ордеру, на підставі якого операція відображається в бухгалтерському обліку підприємства, може вказати меншу з метою привласнення частини коштів.

Різновидом зустрічної перевірки є зіставлення облікових записів, що відображають ту ж саму господарську операцію на двох різних підприємствах. Насамперед, така зустрічна перевірка дає можливість виявити факти часткового або повного оприбуткування матеріальних цінностей, одержаних від постачальників. Для виявлення таких випадків ревізору потрібно зробити запит про кількість відвантажених матеріалів, їхню вартість та дату відвантаження. Письмова відповідь постачальника підлягає зустрічній перевірці за даними документів підприємця-покупця.

**Метод взаємного контролю** полягає у зіставленні різних документів та облікових даних, у яких побічно відображається операція, що перевіряється. При цьому зіставляються можуть дані різних видів обліку: бухгалтерського, податкового, статистичного та оперативного.

Ці прийоми є єдиними як під час проведення ревізій фінансово-господарської діяльності підприємств, так і в процесі економічної експертизи.

Конкретні ж процедури дослідження бухгалтерських документів залежать від способів використання облікових даних для порушення законодавства та маскуванню зловживань.

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

- суперечність (невідповідність) у змісті окремого документа;
- суперечності у змісті кількох взаємопов'язаних документів;
- порушення діючого порядку відображення господарських операцій.

Тому **процедури дослідження облікової інформації** можна підрозділити на три групи:

- процедури дослідження окремого документа;
- процедури дослідження кількох документів, що відображають одну і ту ж чи взаємопов'язані операції;
- процедури перевірки відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.

**Процедури дослідження окремого документа** сприяють виявленню порушень у тих випадках, коли в результаті незаконних дій виникають протиріччя в змісті документа або між окремими його реквізитами. До цієї групи процедур належать: перевірка документів за формою, арифметична та нормативно-правова перевірки відповідно до ст. 9 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Облікові документи повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату й місце складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю вимірювання господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції й правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Якщо в документах виявлені якісь сумнівні підчищення, експерт може ставити питання про призначення різних кримінальних експертиз, що перевіряють доброякісність цих документів.

**Процедури дослідження кількох документів**, що відображають одну і ту ж операцію чи взаємопов'язані операції, застосовуються у тих випадках, коли окремі документи не містять суперечностей. У той же самий час зіставлення кількох документів, що належать до тієї ж самої операції

чи взаємопов'язаним операціям, може виявити суперечності у цих документах. Для встановлення таких суперечностей використовують методи зустрічної перевірки та взаємного контролю.

**Процедури перевірки відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку** допомагають виявити відхилення у складанні бухгалтерських записів (проводок) та кореспонденцій рахунків порівняно з чинним законодавством, стандартами й нормами ведення бухгалтерського обліку.

**Методичні прийоми узагальнення, оцінювання та реалізації експертного дослідження** містять: класифікацію і групування правопорушень за їх економічною однорідністю та хронологічною послідовністю; аналітичну систематизацію даних експертизи шляхом розроблення таблиць, графіків тощо; складання експертного висновку та передачу його правоохоронним органам; оцінювання його слідчим, адвокатом і судом, допит експерта та розроблення на основі експертних висновків профілактичних заходів, спрямованих на усунення недоліків та зміцнення правопорядку.

**Використання в судово-експертній практиці тих чи інших прийомів залежить від особливостей злочину, документообігу в галузі, де скоєно злочин, і обліку господарських операцій на конкретному підприємстві**

Таким чином, використання у судово-експертній практиці документальних методичних прийомів та процедур дозволяє дати кількісне та якісне оцінювання встановлених недоліків, установити відповідальність за них конкретних посадових матеріально відповідальних осіб.

### ***Запитання для самодіагностики***

1. Що є об'єктом та предметом судово-економічної експертизи?
2. Які характерні питання вирішує судово-економічна експертиза?
3. Які матеріали направляються на дослідження експерту-економісту?
4. Як класифікуються недоброякісні документи?
5. Що таке фальсифіковані документи?
6. Що таке інтелектуальне підроблення документів?
7. Що таке безтоварні та безгрошові документи?
8. У яких випадках експерт може використовувати в процесі дослідження неофіційні документи?
9. Що є методом судово-економічної експертизи?

10. Які загальнонаукові методичні прийоми використовуються під час проведення судово-економічних експертиз?

11. Охарактеризуйте сутність загальнонаукових прийомів дослідження.

### ***Питання для самостійного опрацювання***

1. Визначити об'єкти судово-економічної експертизи окремої ділянки бухгалтерського та податкового обліку.

2. Охарактеризувати, які види доказів використовують у кримінальному, цивільному та господарському судочинстві.

3. Опанувати всі методичні прийоми та процедури судово-економічної експертизи.

### ***Контрольні тести***

*1. Що належить до об'єктів судово-економічної експертизи:*

а) форми податкової звітності;

б) вся документація, що відображає фінансово-господарську діяльність суб'єкта;

в) висновок експертів різних галузей у сфері фінансово-господарської діяльності суб'єкта?

*2. Що є предметом судово-економічної експертизи:*

а) питання, що виникають у органів дізнання, досудового слідства та суду, вирішення яких потребує спеціальні економічні пізнання;

б) вся документація, що відображає фінансово-господарську діяльність суб'єкта;

в) висновок експертів різних галузей у сфері фінансово-господарської діяльності суб'єкта?

*3. Як оформлюється визнання слідчим документа речовим доказом:*

а) оформлюється відповідною постановою і відображається у протоколі огляду;

б) знімається копія цього документа, яка підписується головним бухгалтером;

в) експерт-бухгалтер оформлює додаткове положення про існування речового доказу?

*4. Що належить до загальнонаукових методів:*

а) суцільний нагляд;

б) економічний аналіз;

- в) аналогія і моделювання;
- г) формальна перевірка документів;
- д) аналіз і синтез?

5. У чому полягає метод взаємного контролю:

- а) у зіставленні різних документів та облікових даних, у яких побічно відображається операція, що перевіряється;
- б) у зіставленні різних екземплярів одного і того ж документа;
- в) у виявленні належним чином оформлених документів, які є незаконними за своїм змістом?

6. Які методичні прийоми безпосередньо пов'язані з дослідженням об'єкта судово-економічної експертизи:

- а) документальні;
- б) системний аналіз;
- в) розрахунково-аналітичні;
- г) індукція та дедукція;
- д) органолептичні;
- е) узагальнення, оцінювання і реалізація результатів експертизи?

7. Які з наведених нижче прийомів можна віднести до розрахунково-аналітичних:

- а) суцільні спостереження;
- б) вибіркові спостереження;
- в) економічних аналіз;
- г) експеримент;
- д) прийоми часткової методики;
- е) статистичні розрахунки;
- є) технологічні експертизи?

8. Доказами з кримінальної справи є ...

9. Об'єктами судово-економічної експертизи є ...

### **Практичні завдання і ситуації**

#### **Завдання 1 (стереотипне)**

Необхідно: пов'язати наведені поняття з їх визначеннями.

Дані для виконання:

Поняття	Визначення
1	2
1. Судово-економічна експертиза	Відображені в бухгалтерських документах та облікових регістрах господарські операції, які стали предметом розслідування чи розгляду в суді

1	2
2. Предмет судово-економічної експертизи	Дослідження фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання, яке в межах чинного законодавства здійснюється особою, котра володіє спеціальними знаннями в галузі економіки, з метою надання висновку стосовно кола питань, що були поставлені органами дізнання, досудового слідства чи суду
3. Об'єкт судово-економічної експертизи	Будь-які фактичні дані, на підставі яких у встановленому законом порядку слідчий та суд встановлюють наявність чи відсутність суспільно небезпечного діяння, винність особи, що здійснила це діяння, та інші обставини, які мають значення для правильного вирішення справи
4. Доказ	Питання, що виникають у органів дізнання, досудового слідства та суду щодо фінансово-господарських операцій, зафіксованих ревізіями та перевітками, вирішення яких потребує спеціальних економічних пізнань
5. Метод судово-економічної експертизи	Документ, який є знаряддям злочину або зберіг на собі сліди злочину
6. Речовий доказ	Сукупність загальнонаукових і власних методичних заходів, що використовуються експертом-економістом під час дослідження документів та інших наданих йому матеріалів

## **Завдання 2 (стереотипне)**

*Необхідно:* пов'язати наведені поняття з їх визначеннями.

*Дані для виконання:*

Поняття	Визначення
1. Достовірні (доброякісні)	А. Документи, в яких залишився незаповненим один із реквізитів, відсутня віза уповноваженої особи, що дозволяє здійснення операції тощо
2. Недостовірні (недоброякісні)	Б. Документи, які відповідають за формою вимогам, встановленим до оформлення документів
3. Недооформлені	В. Документи, які оформлені на бланках невстановленої форми, в яких зазначено зайві непередбачені нормативними вимогами реквізити, які заповнені простим олівцем тощо
4. Неправильно Оформлені	Г. Документи, які не відповідають за формою вимогам щодо їх оформлення і відображають здійснену господарську операцію у спотвореному вигляді
5. Справжні	Д. Документи, які містять ознаки інтелектуальної чи матеріальної підробки
6. Частково фальсифіковані	Е. Документи, в яких наявні приписки, підчистки та інші викривлення
7. Безтоварні	Ж. Доброякісні документи та документи, які відображають незаконні, але реально здійснені операції
8. Підроблені	З. Документи, якими оформлено рух матеріалів, сировини, товарів, готової продукції тоді, коли вони не надходили, чи не відпускалися зі складу, або були витрачені на інші цілі

### **Завдання 3 (стереотипне)**

*Необхідно:* пов'язати наведені поняття з їх визначеннями.

*Дані для виконання:*

Поняття	Визначення
1. Методика судово-економічної експертизи	А. Сукупність конкретних способів і прийомів вирішення завдань, поставлених перед експертом-економістом слідчим або судом
2. Метод судово-економічної експертизи	Б. Окрема дія (візуальний огляд документів, множення в арифметичних діях)
3. Прийом судово-економічної експертизи	В. Сукупність способів і прийомів, які використовуються експертом-економістом у ході дослідження ним об'єктів судово-економічної експертизи, первинних і зведених документів, реєстрів бухгалтерського обліку та інших матеріалів кримінальної чи цивільної справи, наданої експерту-економісту для дослідження

### **Завдання 4 (діагностичне)**

*Умова.*

До державної експертної установи для проведення судово-економічної експертизи надійшли матеріали кримінальної справи № 0005689 за постановою слідчого відділу податкової міліції ДПА в м. Києві Т. Г. Петрова, в якій на вирішення експертизи поставлені такі питання:

1. Чи є доцільним та економічно обґрунтованим укладення підприємством "Торі" договору № 2 від 07.10.20\_\_ р. з комерційною фірмою "Бетта"?
2. Хто з посадових осіб підприємства "Торі" та в якій мірі є відповідальним за проведення господарських операцій?
3. Чи підтверджуються документально висновки ревізорів (акт перевірки № 22/1-08 від 28.01.20\_\_р.) щодо донарахування підприємству "Торі" податку на прибуток в сумі 80 тис. грн за 20\_\_ р.?

*Завдання:*

1. Визначити, які з питань належать до компетенції експерта-економіста. Пояснити, чому.
2. За питаннями, поставленими у межах компетенції експерта-економіста, визначити, які об'єкти необхідно дослідити.

### **Завдання 5 (діагностичне)**

*Умова.*

Для проведення судово-економічної експертизи до державної експертної установи надійшли матеріали цивільної справи № 56/004 за ухвалою



судді господарського суду Миколаївської області І. Д. Сафронової. На вирішення експертизи поставлені такі питання:

1. Чи підтверджується документально отримання в серпні 1999 р. корпорацією "Топмастком" паливно-мастильних матеріалів, оплачених за рахунок кредитних коштів?

2. Чи мали місце порушення чинного законодавства під час проведення митного оформлення експортного вантажу відповідно до контракту № 4 від 08.03.20\_\_ р., укладеного між підприємством "Топмастком" та фірмою "ЄРСТ" (Німеччина)?

*Завдання:*

1. Визначити, які з питань належать до компетенції експерта-економіста. Пояснити, чому.

2. За питаннями, поставленими в межах компетенції експерта-економіста, визначити, які об'єкти необхідно дослідити.

### **Завдання 6 (діагностичне)**

*Умова.*

Для проведення судово-економічної експертизи в державну експертну установу надійшли матеріали цивільної справи за № 9 за ухвалою судді Київського районного суду м. Харкова П. П. Іванова. Для проведення експертизи було поставлено такі питання:

1. Встановити обґрунтованість використання фінансових ресурсів на потреби ТОВ "БЕТА" в період з січня 20\_\_р. по квітень 20\_\_р.

2. Дати правову оцінку щодо діяльності керівництва ТОВ "БЕТА" в період з січня 20\_\_р. по квітень 20\_\_р.

3. Чи присутнє документальне підтвердження про рух грошових коштів на рахунках ТОВ "БЕТА" в період з січня 20\_\_р. по квітень 20\_\_р.?

*Завдання:*

1. Визначити, які з поставлених питань належать до компетенції експерта-економіста. І якщо такі питання присутні, то пояснити чому.

2. Визначити об'єкти, необхідні для дослідження за питаннями, які перебувають в межах компетенції експерта-економіста

### **Завдання 7 (діагностичне)**

*Умова.*

До державної експертної установи для проведення судово-економічної експертизи надійшли матеріали кримінальної справи № 123478 за постановою

судді Печерського районного суду м. Києва П. Г. Іванова. На вирішення експертизи поставлені такі питання:

1. Чи підтверджуються документально висновки ревізії (акт КРУ від 15.02.20\_\_ р.) щодо встановлення нестачі грошових коштів у касі підприємства "Екватор" станом на 10.02.20\_\_ р.?

2. Чи використані під час проведення ревізії всі необхідні методи та прийоми дослідження даних бухгалтерського обліку?

*Завдання:*

1. Визначити, які з питань належать до компетенції експерта-економіста. Пояснити, чому.

2. За питаннями, поставленими в межах компетенції експерта-економіста, визначити, які об'єкти необхідно дослідити?

### ***Завдання 8 (діагностичне)***

*Умова.*

Відповідно до постанови слідчого прокуратури м. Харкова експерту-економісту були поставлені такі питання:

1. Перевірити правильність застосування розцінок під час розрахунку нарядів бригади каменярів.

2. Установити, чи обґрунтовано складений кошторис на будівництво школи.

3. Визначити компетентність ревізорів, які склали акт ревізії № 456 від 05.05.20\_\_ р. про встановлення лишків станом на 01.05.20\_\_ р. на підприємстві "Аватар".

*Завдання:*

1. Визначити, які з питань належать до компетенції експертів інших спеціальностей.

2. Визначити питання, що виходять за межі компетенції експерта-економіста. Переформулювати ці питання.

### ***Завдання 9 (діагностичне)***

*Необхідно:*

визначити способи документального контролю, які можуть бути використані експертом-економістом для виявлення наведених невідповідностей. Відповідь обґрунтувати.

*Дані для виконання:*

1. Невідповідність реквізитів підприємства та печатки на податковій накладній.

2. У прибутковому касовому ордері відсутній підпис керівника.
3. Сировина, що надійшла від постачальника, не відображена в обліку.
4. Витрачання меншої кількості сировини на виробництво продукції, ніж це передбачено за нормами.
5. Включення у відомість на видачу заробітної плати прізвища працівника, який був прийнятий на роботу лише в наступному місяці.

### **Завдання 10 (діагностичне)**

#### *Умова.*

У акціонерів роздрібно-торгівельного підприємства "СТБ" з'явилися сумніви щодо чесності керівництва. Щоб розвіяти сумніви, вони уклали угоду з аудиторською фірмою "Інтераудит". Аудиторська фірма 15.05.20\_\_р. надала акціонерам аудиторський висновок № 594, в якому зазначалося, що роздрібно-торгівельним підприємством "СТБ" 01.04.20\_\_р. були перераховані кошти в сумі 180 млн грн на коррахунок в один із прибалтійських банків. Згідно з платіжними документами ця сума перераховувалася одноразово як попередня оплата за паливно-мастильні матеріали. Незвичайність суми в тому, що тільки для перевезення фізичної маси пального потрібно було б 27 залізничних потягів з 60-тонними цистернами. Реально в роздріб розпродати таку масу пального практично неможливо.

Акціонери роздрібно-торгівельного підприємства "СТБ" звернулися до Дзержинського районного суду м. Харкова з позовом. Суд передав матеріали кримінальної справи № 1 в державну експертну установу для проведення експертизи.

На вирішення експертизи поставлені такі питання:

1. Чи підтверджується доцільність здійснення операції з купівлі паливно-мастильних матеріалів?
2. Чи підтверджуються документально висновки аудиторської фірми щодо виявленого факту шахрайства?
3. Чи використані під час проведення аудиту всі необхідні прийоми і методи дослідження даних бухгалтерського обліку?
4. Визначити компетентність аудиторської фірми, що склала аудиторський висновок за № 594 від 15.05.20\_\_р.

#### *Завдання:*

1. Визначити, які з питань відносяться до компетенції експерта-економіста. Відповідь обґрунтувати.

2. Визначити за питаннями, поставленими в межах компетенції експерта-економіста, які об'єкти необхідно дослідити.
3. Чи можливо вважати платіжні документи речовими доказами?

### ***Завдання 11 (евристичне)***

*Умова.*

На вирішення експерту-економісту державної установи (ухвала судді Дніпровського району м. Харкова Д. М. Симонова за кримінальною справою № 08-489) були поставлені такі питання:

1. Чи підтверджуються документально висновки ревізії (акт КРУ від 10.04.20\_\_ р.) щодо встановлення нестачі грошових коштів у касі підприємства "Артек" станом на 10.02.20\_\_ р.?

На дослідження експерту були надані матеріали кримінальної справи в одному томі.

Експертом у визначені строки було заявлено клопотання про надання додатково матеріалів: постанови Кабінету Міністрів України та накази Міністерства фінансів України за перший квартал 20\_\_ р.

*Завдання:*

1. Визначити, чи можливо за наданими документами відповісти на поставлене запитання. Пояснити чому.
2. Чи правильно складено клопотання щодо об'єктів дослідження?

### ***Завдання 12 (евристичне)***

*Умова.*

Під час проведення інвентаризації незавершеного виробництва на Козятинському м'ясокомбінаті станом на 20 грудня 2008 року виявлено недостачу яловичини в кількості 1 800 кг на суму 89 600 грн. За виявленим фактом порушено кримінальну справу. Для повного та об'єктивного з'ясування її обставин слідчим прокуратури призначено судово-економічну експертизу.

*Завдання:*

1. Визначити, які первинні документи підлягають дослідженню експертом-економістом у наведеній ситуації.
2. Зазначити, яку інформацію надають ці документи для встановлення фактичних, обставин справи.
3. Побудувати декілька гіпотез щодо причин утворення недостачі.

## Розділ 2. Організаційно-методичні засади судово-економічної експертизи в Україні

### 4. Організація та порядок судово-економічної експертизи

**Ключові терміни і поняття:** організація, судовий експерт, атестація судового експерта, експертно-кваліфікаційні комісії (ЕКК) науково-дослідних інститутів судових експертиз, Центральна експертно-кваліфікаційна комісія (ЦЕКК) Міністерство юстиції України, Реєстр атестованих судових експертів

#### **Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:**

- 4.1. Загальна організація судово-експертної діяльності в Україні.
- 4.2. Порядок атестації судових експертів.
- 4.3. Кваліфікаційні вимоги, що висувають до експертів-економістів.
- 4.4. Права, обов'язки та відповідальність судових експертів.
- 4.5. Інформаційне забезпечення судово-економічної експертизи.
- 4.6. Основні стадії процесу судово-економічної експертизи.

#### **Студенти, вивчивши цю тему, зможуть:**

- ✓ зрозуміти організацію судово-економічної експертизи та засвоїти повноваження Координаційної ради з проблем судової експертизи;
- ✓ засвоїти порядок проведення атестації, присвоєння кваліфікаційних класів та реєстрації судових експертів;
- ✓ засвоїти кваліфікаційні вимоги, що висувають до експертів економістів;
- ✓ знати права, обов'язки та відповідальність судових експертів;
- ✓ дати визначення системи інформаційного забезпечення судово-економічної експертизи;
- ✓ охарактеризувати стадії судово-економічної експертизи.

#### **4.1. Загальна організація судово-експертної діяльності в Україні**

**Організація** (від фр. *organisation*) – це побудова, впорядкування певного процесу, явища тощо.

Зараз **судово-експертну діяльність в Україні здійснюють** такі державні спеціалізовані установи:

науково-дослідні установи судових експертиз Міністерства юстиції України;

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

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

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

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

Правові, організаційні і фінансові основи судово-експертної діяльності в Україні з метою забезпечення правосуддя незалежною, кваліфікованою і об'єктивною експертизою, орієнтованою на максимальне використання досягнень науки і техніки, визначає Закон України "Про судову експертизу".

**Правові основи призначення і проведення судових експертиз** визначають Закон України "Про судову експертизу"; кримінально-процесуальний (КПКУ), цивільний процесуальний (ЦПКУ) та господарський процесуальний (ГПКУ) кодекси України та інші нормативно-правові акти

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

Відповідно до Положення про Міністерство юстиції України, **серед основних завдань Мінюсту** є організація експертного забезпечення правосуддя та проведення науково-дослідних розроблень у галузі судової експертизи, контроль діяльності підвідомчих науково-дослідних інститутів судових експертиз, координація роботи центральних органів виконавчої

влади з питань розвитку судової експертизи, атестація судових експертів, ведення Реєстру атестованих судових експертів та здійснення контролю за їх діяльністю.

Особа або орган, які призначають судову експертизу, можуть доручити її проведення тим судовим експертам, яких внесено до державного Реєстру атестованих судових експертів, а у деяких випадках, передбачених чинним законодавством – іншим фахівцям із відповідних галузей знань. Причому, експертизи і висновки спеціалістів проводяться експертними установами відповідно до регіональних зон їхнього обслуговування.

**Підставою для проведення експертиз** в експертній установі є передбачений законом процесуальний документ (постанова, ухвала) про призначення експертизи, складений уповноваженою на те особою (органом). Інші дослідження проводяться за письмовою заявою замовника з обов'язковим визначенням його реквізитів, а також питань, що підлягають вирішенню.

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

10 днів – щодо матеріалів з невеликою кількістю об'єктів і нескладних за характером досліджень;

1 місяця – щодо матеріалів із середньою кількістю об'єктів або середньої складності за характером досліджень;

2 місяців – щодо матеріалів з великою кількістю об'єктів або складних за характером досліджень;

більше 2 місяців – щодо матеріалів з особливо великою кількістю об'єктів або найскладніших за характером досліджень (використання криміналістичного обладнання (лазерного, оптичного, електронного), проведення експериментальних досліджень, застосування декількох методів), при цьому термін виконання не повинен перевищувати 3-х місяців.

У виняткових випадках, якщо експертиза є особливо складною, потребує вирішення більше десяти питань або вирішення питань, які потребують декількох досліджень чи налічує більше п'яти томів матеріалів справи, або є комплексною чи потребує залучення фахівців з інших установ (у тому числі судово-медичних), підприємств, організацій і не може бути виконана в зазначені строки, більший розумний строк встановлюється за письмовою домовленістю з органом (особою), який призначив експертизу, після попереднього вивчення експертом наданих матеріалів.

Попереднє вивчення матеріалів під час нескладних та середньої складності дослідженнях не повинно перевищувати **п'яти днів**; під час складних та найскладніших досліджень – відповідно **десяти та п'ятнадцяти днів**.

У разі відмови органу, що призначив експертизу, у погодженні запропонованого розумного строку проведення експертизи – матеріали справи можуть бути повернені з пропозицією призначити експертизу іншим суб'єктам судово-експертної діяльності.

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

Однак, у термін проведення експертизи не включається строк виконання клопотань експерта, пов'язаних з витребуванням додаткових матеріалів або усуненням інших недоліків, допущених особою або органом, які призначили експертизу.

Організація науково-методичного забезпечення судово-експертної діяльності покладається на міністерства і відомства, в систему яких входять державні спеціалізовані експертні установи. Для розгляду найбільш важливих питань розвитку судової експертизи, що мають міжвідомчий характер, при Міністерстві юстиції України створюється Координаційна рада з проблем судової експертизи.

На **Координаційну раду з проблем судової експертизи** покладається обговорення та розроблення рекомендацій з таких питань:

забезпечення найбільш повного задоволення потреб судів, органів дізнання і досудового слідства в судово-експертних дослідженнях;

розвиток мережі судово-експертних установ та збільшення обсягів і видів судових експертиз, впровадження нових видів експертиз;

вдосконалювання процесуального законодавства України щодо проведення судової експертизи;

узгодження відомчих нормативних актів (положень, інструкцій, наказів), що регламентують порядок проведення судових експертиз та діяльність установ і служб судових експертиз;

створення нових видів судових експертиз, організаційні та методичні засади яких потребують об'єднання зусиль судово-експертних установ (служб) різних відомств;



визначення актуальності і пріоритетності основних напрямів науково-дослідних робіт і конкретних тем, які вимагають спільного і погодженого розроблення, та редакційно-видавничої діяльності з питань судової експертизи;

вдосконалювання організаційних основ проведення міжвідомчих комплексних експертиз;

обмін науково-технічною інформацією та статистичними даними по профілю діяльності;

розроблення загальних положень щодо атестації судових експертів та діяльності відомчих експертно-кваліфікаційних комісій;

вдосконалювання форм науково-методичної роботи з посадовими особами, які призначають судові експертизи;

формування державного реєстру судових експертів, загальних вимог щодо підготовки кадрів для судово-експертних установ та підвищення їх кваліфікації;

організація міжвідомчого інформаційного банку судових експертиз; проведення міжвідомчих науково-методичних конференцій, семінарів, шкіл з проблем судової експертизи;

встановлення і розвиток міжнародного співробітництва та обмін науково-технічними досягненнями в галузі криміналістики і судової експертизи;

здійснення інших організаційних заходів, спрямованих на розвиток діючих і впровадження нових видів судових експертиз.

Проведення науково-дослідними установами судових експертиз наукових розробок з питань організації та проведення судових експертиз, а також проведення експертиз у кримінальних та адміністративних справах спеціалізованими установами фінансується за рахунок Державного бюджету України.

Проведення інших експертних досліджень і обстежень державними спеціалізованими установами здійснюється за рахунок замовника. Інші роботи державні спеціалізовані установи, а також фахівці, що не є працівниками цих установ, виконують на договірних засадах.

Перелік державних платних послуг, що надаються науково-дослідними інститутами судових експертиз Міністерства юстиції, затверджений постановою КМУ від 07.08.1999 р.

Охорона приміщень і територій установ судових експертиз забезпечується Міністерством внутрішніх справ за рахунок коштів, що виділяються йому для цієї мети з державного бюджету.

Установи, організації та підприємства, незалежно від форм власності, зобов'язані надавати державним спеціалізованим установам, що проводять

судові експертизи, за їх запитом натурні зразки або каталоги своєї продукції, технічну документацію та іншу інформацію, необхідну для створення і оновлення методичної і нормативної бази судової експертизи.

Керівники державних спеціалізованих установ за згодою органа або особи, що призначили судову експертизу, мають право включати до складу експертних комісій фахівців інших держав. Такі спільні експертні комісії здійснюють судові експертизи за нормами процесуального законодавства України. Плата іноземним фахівцям за участь у судовій експертизі та відшкодування інших витрат, пов'язаних з її проведенням, здійснюється за домовленістю сторін.

Державні спеціалізовані установи, що виконують судові експертизи, користаються правом встановлювати міжнародні наукові зв'язки з установами криміналістики інших держав, проводити спільні наукові конференції, обмінюватися науковою інформацією та здійснювати спільні видання в галузі судової експертизи і криміналістики.

#### 4.2. Порядок атестації судових експертів

Особа, що залучається до проведення експертизи, повинна відповідати ряду вимог.

Відповідно до Закону України "Про судову експертизу", **судовими експертами** можуть бути особи, які мають необхідні знання для надання висновку з досліджуваних питань

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

**Метою атестації судового експерта** є оцінювання професійного рівня фахівців, які залучаються до проведення судових експертиз або беруть участь у розробленнях теоретичної та методичної бази судової експертизи. Залежно від спеціалізації і рівня підготовки їм присвоюється кваліфікація судового експерта з правом проведення певного виду експертизи, а працівникам державних спеціалізованих установ – ще й кваліфікаційний клас

Керівним працівникам і спеціалістам науково-дослідних інститутів Міністерства юстиції України залежно від посади і стажу, досвіду роботи,

наукового ступеня і рівня професійних знань присвоюються такі кваліфікаційні класи судових експертів (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

**Кваліфікаційні класи судових експертів НДІСЕ  
Міністерства юстиції України**

Кваліфікаційні класи	Посада
Судовий експерт вищого кваліфікаційного класу	Директор, заступник директора, завідувач наукового підрозділу, вчений секретар, головний науковий співробітник, провідний науковий співробітник
Судовий експерт першого кваліфікаційного класу	Директор, заступник директора, завідувач наукового підрозділу, вчений секретар, головний науковий співробітник, провідний науковий співробітник, старший науковий співробітник
Судовий експерт другого кваліфікаційного класу	Завідувач наукового підрозділу, вчений секретар, провідний науковий співробітник, старший науковий співробітник
Судовий експерт третього кваліфікаційного класу	Старший науковий співробітник, науковий співробітник
Судовий експерт четвертого кваліфікаційного класу	Науковий співробітник, молодший науковий співробітник
Судовий експерт п'ятого кваліфікаційного класу	Молодший науковий співробітник

Присвоєння кваліфікаційного класу працівнику науково-дослідного інституту судових експертиз є підставою для присвоєння йому рангу державного службовця та виплати доплат за ранг згідно з чинним законодавством.

**Схема посадових окладів** судових експертів, затверджена постановою КМУ № 85 від 21.02.2017 р. (додаток В).

**Порядок проведення атестації та присвоєння кваліфікаційних класів** визначається міністерствами і відомствами, до системи яких входять спеціалізовані установи та відомчі служби, що проводять судові експертизи. Відповідно до ст. 9 і 16 Закону України "Про судову експертизу" наказами Міністерства юстиції затверджені: Положення про кваліфікаційні класи судових експертів, Положення про Державний реєстр атестованих судових експертів державних та підприємницьких структур та громадян і Положення про експертно-кваліфікаційні комісії та атестації судових експертів.

Відповідно до цих документів у системі Міністерства юстиції України **створюються:**

експертно-кваліфікаційні комісії (ЕКК) науково-дослідних інститутів судових експертиз;

Центральна експертно-кваліфікаційна комісія Міністерства юстиції України (ЦЕКК).

**Експертно-кваліфікаційна комісія** створюється у складі:

керівника інституту або його заступника;

керівників структурних підрозділів;

найдосвідченіших спеціалістів, які мають кваліфікацію судових експертів та стаж наукової та практичної роботи за спеціальністю не менше п'яти років;

спеціалістів із процесуальних питань судової експертизи.

Серед таких спеціалістів має **бути не менше двох фахівців** тієї спеціальності й того класу, з яких комісія проводить атестацію.

Комісії формується з **постійних членів та змінного складу** (рис. 4.1).

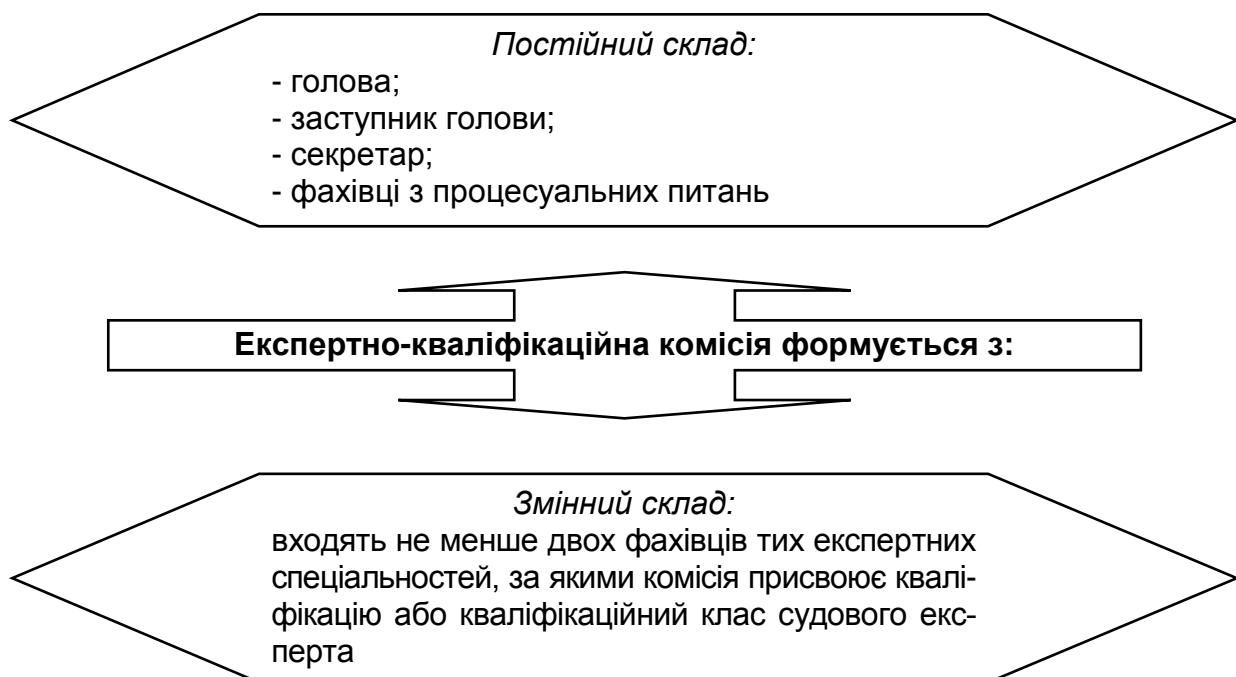


Рис. 4.1. **Порядок формування експертно-кваліфікаційної комісії**

**ЕКК відповідно до покладених на неї завдань:**

розглядає подання, складене безпосереднім керівником експерта, який підлягає атестації, та документи, що додаються (характеристика, копія диплома про освіту, витяг з трудової книжки);

організує попереднє рецензування поданих рефератів та проектів висновків експертів;

допускає експерта або відмовляє йому в допуску до атестації; приймає кваліфікаційний іспит.

Кандидати на одержання кваліфікації експерта-бухгалтера складають письмовий (реферат і проекти висновків експерта) та усний (співбесіда) іспити з питань: бухгалтерського, податкового обліку; економічного аналізу; контролю й аудиту; судово-бухгалтерської експертизи; кримінального, цивільного, трудового та інших галузей права.

Конкретні терміни, а також графік проведення атестації затверджуються наказом директора інституту і доводяться до відома працівників, які атестуються.

На кожного працівника, який підлягає атестації, до комісії не пізніше як за два тижні подається характеристика і подання, складені і підписані його безпосереднім керівником.

Працівник має бути попередньо ознайомлений із складеною на нього характеристикою. У разі, коли він не згоден з відомостями, що відображені в характеристиці, керівник виносить її на обговорення колективу відповідного підрозділу, пропозиції якого разом з характеристикою подаються до комісії.

На засідання комісії запрошуються працівник, який атестується, та його безпосередній керівник.

**За наслідками іспиту та перегляду відповідних документів** залежно від рівня професійних знань, стажу і досвіду експерта ЕКК ухвалює одне з таких рішень:

про присвоєння відповідного кваліфікаційного класу та кваліфікації судового експерта;

про підтвердження раніше присвоєного кваліфікаційного класу та кваліфікації;

про пониження кваліфікаційного класу судового експерта;

про позбавлення кваліфікаційного класу та кваліфікації судового експерта;

про відмову в присвоєнні кваліфікації судового експерта.

Результати атестації щодо присвоєння кваліфікаційного класу судового експерта заносять до атестаційного листка, що підписується головуючим на засіданні ЕКК, секретарем та членами комісії, які брали участь у засіданні, і повідомляються працівнику, котрий атестувався, одразу після проведення засідання.

## Основні завдання Центральної експертно-кваліфікаційної комісії Міністерства юстиції України:

проведення атестації з метою присвоєння кваліфікації судового експерта фахівцям підприємницьких структур і громадянам;

розгляд питань дисциплінарної відповідальності судових експертів, що працюють у державних, підприємницьких структурах або одноособово;

визначення порядку та умов підвищення кваліфікації судових експертів.

**Центральна експертно-кваліфікаційна комісія** виступає як апеляційна комісія з розгляду скарг фахівців науково-дослідних інститутів судових експертиз на рішення експертно-кваліфікаційних комісій інститутів

Для присвоєння кваліфікації та кваліфікаційного класу фахівці державних установ повинні мати вищу освіту, пройти відповідну підготовку в галузі судової експертизи, знати чинне законодавство та інші нормативні акти, що регулюють порядок призначення і проведення судових експертиз.

На підставі рішення комісії фахівцю видається, відповідно, *Свідоцтво про присвоєння кваліфікації судового експерта*. Свідоцтво підписується головою комісії і секретарем, засвідчується печаткою ЦЕКК, реєструється в журналі, який веде секретар комісії.

Свідоцтво про присвоєння кваліфікації судового експерта дійсне протягом п'яти років для працівників інститутів та інших державних експертних структур і трьох років – для громадян, що працюють у підприємницьких структурах або проводять судові експертизи за разовими договорами. Термін дії свідоцтва подовжується після підтвердження експертом своєї кваліфікації, про що ставиться відповідна позначка у свідоцтві.

Кандидати на одержання кваліфікації за спеціальністю економічної експертизи можуть атестуватися за такими **експертними спеціальностями**:

1. Дослідження документів бухгалтерського та податкового обліку і звітності.
2. Дослідження документів про фінансово-кредитні операції.
3. Дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій.

Фахівці, яким присвоєна кваліфікація судового експерта, вносяться до **Реєстру атестованих судових експертів** відповідно до ст. 9 Закону України "Про судову експертизу".

**Реєстр атестованих судових експертів** є офіційною автоматизованою системою обліку спеціалістів, яким органи дізнання, досудового слідства, суду мають переважно доручати проведення судових експертиз.

До **Реєстру атестованих судових експертів** вносять такі дані про спеціалістів:

- реєстраційний номер;
- прізвище, ім'я та по батькові судового експерта;
- дата включення до Реєстру;
- вид експертизи, експертна спеціальність;
- адреса, телефон, факс судового експерта державної, підприємницької структури або судового експерта-громадянина;
- назва експертно-кваліфікаційної комісії, дата та номер її рішення;
- номер та термін дії свідоцтва;
- кваліфікаційний клас судового експерта.

Кожному судовому експерту в Реєстрі присвоюється особистий реєстраційний номер, що складається з:

- букви Д – для судових експертів державних структур; П – для судових експертів підприємницьких структур; Г – для судових експертів-громадян;
- порядкового номера державної реєстрації;
- року реєстрації.

**Підставою для виключення з Реєстру є рішення експертно-кваліфікаційної комісії державної структури:**

- про позбавлення кваліфікації судового експерта та кваліфікаційного класу;

- про скасування свідоцтва про присвоєння кваліфікації судового експерта через визнання судового експерта недієздатним або його засудження.

#### **4.3. Кваліфікаційні вимоги, що висувають до експертів-економістів**

Підготовку фахівців для державних спеціалізованих установ, що проводять судові експертизи, повинні здійснювати вищі навчальні заклади. Першим позитивним кроком в організації підготовки експертів-економістів сьогодні можна вважати введення в навчальні плани вищих навчальних закладів економічних спеціальностей курсу "Судово-облікова (судово-економічна) експертиза".

Спеціалізація та підвищення кваліфікації співробітників державних експертних установ проводиться на курсах та у спеціальних закладах відповідних міністерств та інших центральних органів виконавчої влади.

Фахівці, які не є працівниками державних спеціалізованих установ і мають на меті здійснювати експертну діяльність, проходять навчання з відповідної експертної спеціальності в державних спеціалізованих установах Міністерства юстиції України.

Експерт-економіст повинен бути високоосвіченим спеціалістом у галузі бухгалтерського та податкового обліку, економічного контролю та аналізу, фінансового і господарського права. Він повинен поєднувати фундаментальну наукову підготовку та глибокі практичні навички, безперервно поповнювати свої професійні знання, володіти високими громадянськими якостями.

Як правило, спираючись на інформацію первинних документів, облікових реєстрів, фінансової і податкової звітності та акти документальних ревізій і перевірок, експерт-економіст повинен вирішувати широке коло питань, які належать до різних сфер економічних знань. Тому **експерт-економіст повинен володіти** всіма загальнотеоретичними дисциплінами в обсязі, що необхідний для точного оцінювання правильності фінансування, кредитування, організації бухгалтерського та податкового обліку, постановки внутрішнього контролю, складання фінансової та податкової звітності на підприємствах різних форм власності.

Окрім того, **експерт-економіст повинен знати:**

дисципліни загальноекономічного циклу: мікро- та макроекономіку, статистику, фінанси, грошовий обсяг і кредит, основи управління, маркетинг та ін.;

спеціальні дисципліни: бухгалтерський та податковий облік, економічний аналіз, різні галузі права, теорію економічного контролю, міжнародні стандарти та національні нормативи аудиту, контроль та ревізію, оподаткування, господарське, валютне та антимонопольне законодавство, можливості кримінальних та інших спеціальних експертиз, процесуальні норми організації та методології проведення ревізій, аудиторських перевірок та судових експертиз;

основи технології конкретної галузі господарства, її економіку методи прогнозування та кредитування підприємств відповідно до їх спеціалізації, особливості обліку і звітності різних галузей суспільної діяльності для того, щоб мати можливість надати точні та повні відповіді на економічні питання, що відносяться до різних галузей господарства;



можливості сучасних технічних засобів збирання, передання та оброблення економічної інформації для використання їх в експертній діяльності.

Для забезпечення належного професійного рівня фахівці, які не є працівниками державних спеціалізованих установ і отримали кваліфікацію судового експерта, крім тих, які мають науковий ступень, **один раз на три роки повинні пройти стажування в державних спеціалізованих установах Міністерства юстиції України** та підтвердити рівень своїх професійних знань

Вивчення потреб у підготовці, спеціалізації та підвищенні кваліфікації експертів, а також розроблення пропозицій щодо задоволення цих потреб здійснюються міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади, до сфери управління яких належать державні спеціалізовані установи, що здійснюють судово-експертну діяльність.

#### **4.4. Права, обов'язки та відповідальність судових експертів**

Судово-експертна діяльність здійснюється за принципами законності, незалежності, об'єктивності та повноти дослідження. **Гарантії незалежності судового експерта і правильність його висновків забезпечуються:**

процесуальним порядком призначення судового експерта;

заборонаю під загрозою передбаченою законом відповідальності втручатися будь-кому в процес здійснення судової експертизи;

існуванням установ судової експертизи, незалежних від органів дізнання та попереднього слідства;

створенням необхідних умов для діяльності експерта, його матеріальним і соціальним забезпеченням;

кримінальною відповідальністю експерта за надання свідомо неправдивого висновку та відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків;

можливістю призначення повторної експертизи;

присутністю учасників процесу у передбачених законом випадках під час проведення судової експертизи.

Запрошені особи стають експертами лише після того, як слідчий відповідно винесе постанову, а суд – ухвалу про призначення судово-економічної експертизи. Під час виконання експертизи поза експертною установою слідчий може сам обрати експерта з числа осіб, компетентних у галузі

бухгалтерського обліку, контролю і аналізу господарської діяльності та незацікавлених у наслідках розслідування справи.

**Не можуть бути експертами** особи, що визнані відповідно до закону недієздатними, а також ті, які мають судимість.

Переконавшись, що особа, вибрана в якості експерта, відповідає зазначеним вимогам, слідчий (суд) повинен вручити йому постанову про призначення експертизи, роз'яснити права та обов'язки експерта, попередити про кримінальну відповідальність за відмову від виконання обов'язків і злісне ухилення від явки за вимогою слідчого чи суду, за надання свідомо неправдивого висновку, а також за розголошення даних попереднього слідства або про адміністративну відповідальність згідно з Кодексом України про адміністративні правопорушення (КпАП). Співробітник експертної установи попереджається за надання свідомо неправдивого висновку, тому що виконання експертизи є його службовим обов'язком.

Закон України "Про судову експертизу", КПКУ, інструкції Міністерства юстиції України передбачають ряд обов'язків експерта-економіста

**Основними обов'язками експерта є:**

1. Прийняти до виконання доручену йому справу.
2. Повідомити в письмовій формі особу або орган, які призначили експертизу, про неможливість її проведення, якщо поставлене питання виходить за межі компетенції експерта або якщо надані йому матеріали недостатні для вирішення поставленого питання, а витребувані додаткові матеріали не були отримані.
3. З'явитися за викликом особи або органу, які призначили експертизу, для допиту з приводу проведеної експертизи чи повідомлення про неможливість її проведення.
4. З дозволу особи або органу, які призначили експертизу, проводити дослідження в присутності підозрюваного, обвинуваченого, підсудного чи сторін у цивільних і арбітражних справах.
5. Заявити самовідвід за певних, передбачених законом, обставин.

**Підставами для відводу судового експерта є такі причини:**

- якщо експерт особисто, прямо чи опосередковано зацікавлений у результаті справи;
- якщо він є родичем сторін або інших осіб, що беруть участь у справі;
- якщо судовий експерт знаходиться в особистих відносинах з особами, які беруть участь у справі;
- якщо він проводив ревізію, матеріали якої стали підставою порушення даної справи;

якщо експерт знаходиться у службовій чи іншій залежності від сторін, інших осіб, які беруть участь у справі;  
якщо експерт є некомпетентним;  
за наявності інших обставин, що викликають сумнів у його об'єктивності.

За цими ж причинами експерт зобов'язаний заявити самовідвід, хоча особисто він може вважати, що вказані вище обставини не заважають його участі у справі.

Чинне законодавство надає експерту певні права, котрі повинні забезпечити йому реальні можливості об'єктивного виконання ним своїх процесуальних обов'язків. Зокрема, **експерт має право:**

1. Знайомитися з матеріалами справи, які стосуються експертизи.
2. Порушувати клопотання про надання додаткових та нових матеріалів, що необхідні для вирішення поставлених питань (додаток Г).
3. З дозволу особи або органу, які призначили експертизу, бути присутнім під час проведення слідчих і судових дій, порушувати клопотання, що стосується проведення експертизи, та задавати відповідні запитання особам, яких допитують.
4. Вказувати у висновку експертизи на факти, які мають значення для справи, про які йому не були поставлені питання.
5. У випадку незгоди з іншими членами експертної комісії, складати окремий висновок експертизи.
6. Викладати письмово відповіді на питання, які ставляться перед ним під час допиту.
7. Оскаржувати в установленому порядку дії та рішення особи або органу, які призначили експертизу, що порушують права експерта або порядок проведення експертизи.
8. На забезпечення безпеки за наявності відповідних підстав.

Скарги на рішення та дії органів дізнання або слідчого експерт може направити прокурору особисто або через особу, дії якої оскаржуються.

В останньому випадку скарги протягом доби підлягають передачі прокурору з поясненнями органу дізнання чи слідчого. Чинне законодавство надає прокурору три доби для розгляду скарги та відповіді експерту.

У разі відхилення скарги експерта, у відповіді повинні бути чітко сформульовані причини, з яких скарга визнана безпідставною.

У разі призначення та проведення експертизи закон також наділяє обвинувачуваного широкими правами, які забезпечують йому можливість

захисту своїх законних інтересів. Слідчий повинен роз'яснити обвинувачуваному його права під час ознайомлення його з постановою про призначення експертизи.

**Зокрема, при призначенні та проведенні експертизи звинувачений має право:**

заявити відвід експерту;

просити про призначення експерта з числа вказаних ним осіб;

просити про постановку перед експертизою додаткових питань;

давати пояснення експерту;

надавати експерту додаткові документи;

ознайомлюватися з матеріалами експертизи та висновками експерта;

порушувати клопотання про призначення повторної чи додаткової експертизи.

Звинувачений має право заперечувати проти проведення експертизи в певній установі. Підставою такого заперечення можуть бути обставини, що свідчать, наприклад, про особисту зацікавленість посадових осіб цієї установи в наслідках розгляду справи.

Чинне законодавство чітко розмежовує процес збирання матеріалів за справою на основі використання спеціальних економічних знань та процес доведення, що заснований на виявленні нових фактичних даних за допомогою знань експерта-економіста. Тому існує **перелік дій, які забороняються виконувати експерту-економісту:**

проводити експертизу без письмової вказівки керівника експертної установи (її структурного підрозділу), за винятком експертиз, доручених йому безпосередньо після слідчого огляду, в якому він брав участь як спеціаліст, а також експертиз, які проводяться під час судового розгляду;

самостійно збирати матеріали, які підлягають дослідженню, а також вибирати вихідні данні для проведення експертизи, якщо вони відображені у наданих йому матеріалах неоднозначно. Якщо матеріали, отримані експертом-економістом від слідчого, суперечливі, експерт повинен давати відповідь на поставлені запитання, враховуючи зміст кожного документа, тобто давати декілька варіантів відповіді;

проводити ревізії, брати участь в інвентаризації, а також самостійно отримувати будь-які відомості від звинувачених та інших учасників процесу за даною справою;

проводити експертизу за матеріалами господарської діяльності підприємств та організацій, в яких він працює або працював раніше;

кваліфікувати правопорушення, вирішувати питання, які виходять за межі компетенції експерта-економіста та вирішення яких входить до повноважень слідства чи суду;

розголошувати без дозволу прокурора, слідчого та особи, яка проводить дізнання, дані попереднього слідства;

вступати в контакти, не передбачені порядком проведення експертизи, з будь-якими особами, якщо такі особи прямо чи побічно стосуються експертизи;

зберігати кримінальні, цивільні та господарчі справи, а також речові докази та документи, що є об'єктами експертизи, поза службовим приміщенням.

Разом з тим, хоча експерт не має право самостійно збирати матеріали, необхідні для проведення судово-економічної експертизи, він може брати участь у слідчих діях (проведення обшуку, виїмки документів, допитах і т. д.), метою яких є отримання нових даних або уточнення даних, які вже отримало слідство. Однак всі ці дії повинні бути зафіксовані в протоколах слідчих дій.

Відповідно до Закону України "Про судову експертизу" **судовий експерт на підставах і в порядку, передбачених законодавством, може бути притягнутий до відповідальності:** дисциплінарної; матеріальної; адміністративної; кримінальної.

#### **4.5. Інформаційне забезпечення судово-економічної експертизи**

Важливе значення для успішного проведення судово-економічних експертиз має належне інформаційне забезпечення.

Перелік матеріалів, що направляється експерту-економісту, залежить, перш за все, від питань, поставлених перед ним слідчим або судом з конкретної справи. Як правило, **для експертного дослідження направляються такі об'єкти:**

первинні документи, де зафіксовані господарські операції, які розглядаються у справі;

бухгалтерські та інші облікові реєстри, в яких відображаються ці операції;

комп'ютерна інформація;

форми фінансової та податкової звітності підприємства;

акти проведених ревізій;

матеріали інвентаризацій;

інші офіційні документи (накази про прийом на роботу та звільнення працівників, трудові договори та контракти, договори про повну матеріальну відповідальність, посадові інструкції, різні довідки і т. д.);

протоколи допитів обвинувачуваних і свідків, протоколи обшуку, огляду та виїмки документів;

неофіційні документи, що мають значення для судово-економічної експертизи;

висновки експертів інших галузей знань.

Однак основна діяльність експерта-економіста пов'язана з дослідженням облікових та інших економічних документів, які можуть бути джерелами доказів з кримінальних справ.

У зв'язку із широким впровадженням комп'ютерних технологій в обліковий процес для оцінювання і дослідження інформації, що зберігається в комп'ютері і на магнітних носіях, можуть бути використані дані нового виду судових експертиз – комп'ютерно-технічної експертизи. Зокрема, серед діагностичних питань, на які може відповісти експертиза комп'ютерних даних, можна виділити такі:

1. Яка бухгалтерська програма використана в комп'ютері?
2. Чи є дана програма ліцензійною (несанкціонованою) або копією, оригінальної розробки?
3. Чи використовувалися для обмеження доступу до інформації паролі, приховані файли, програми захисту і т. д.? Який зміст прихованої інформації?
4. Чи можливо відновлення стертих файлів? Який зміст відновлених файлів?

Оскільки результати комп'ютерно-технічної експертизи, особливо дослідження її програмного забезпечення, прямо залежать від збереження інформації на внутрішньому і зовнішньому магнітних носіях, необхідно під час вилучення об'єктів і підготовки їх для експертизи, дотримуватися ряду правил, що виключають навмисне псування чи знищення даних, що зберігаються в комп'ютерах. У таких випадках під час проведення слідчих дій, необхідна участь фахівця в області електронної обчислювальної техніки, тому що для приховування інформації на комп'ютерах можуть бути встановлені спеціальні захисні програми, що за певних умов автоматично роблять повне чи часткове стирання інформації. Тому для збереження облікової інформації у процесі розслідування кримінальних

справ з економічних злочинів, вилучаються всі наявні на об'єкті комп'ютери і магнітні носії.

Експерт-економіст може досліджувати тільки ті документи, що вже оглянуті, знаходяться у справі і подані йому слідчим чи судом. У справі може знаходитися кілька екземплярів того ж самого документа, що дозволяє експерту більш усебічно досліджувати конкретну операцію. Якщо в основу дослідження покладена тільки ксерокопія документа, то експерт повинен згадати про це у своєму висновку. Другий і наступний екземпляри того ж самого документа, написані через копіювальний папір, не завжди є точними копіями першого екземпляра і для експерта-економіста вони є самостійними об'єктами дослідження.

#### **4.6. Основні стадії процесу судово-економічної експертизи**

Як і будь-який дослідний процес, **проведення судово-економічних експертиз містить декілька стадій:**

1. Організаційна (підготовча) стадія:

призначення фахівця – експерта-економіста;

складання завдання на проведення експертизи керівником експертної установи;

визначення експертом-економістом змісту завдання та постанови правоохоронних органів;

підбір експертом-економістом нормативних актів, що регламентують фінансово-господарську діяльність підприємства;

ознайомлення експертом-економістом зі справою та визначення можливості відповіді на поставлені питання;

складання експертом-економістом плану-графіку судово-економічної експертизи.

2. Дослідницька, що передбачає виконання експертом-економістом:

конкретних процедур дослідження наданих матеріалів і документів та участь в проведенні слідчих дій.

3. Стадія узагальнення, оцінювання та реалізації результатів, що передбачає складання експертного висновку, оцінювання його слідчим, адвокатом та судом, розроблення заходів з профілактики правопорушень.

Слід зауважити, що провадження судово-економічної експертизи, є системним дослідженням господарських процесів, у яких виникли проблемні ситуації у правовідносинах, з метою встановлення доказів істини для їх правового регулювання.

## ***Запитання для самодіагностики***

1. Які нормативно-правові акти визначають порядок призначення і проведення судових експертиз?
2. Які державні спеціалізовані установи здійснюють судово-експертну діяльність в Україні?
3. Яка судово-експертна діяльність здійснюється державними експертними установами?
4. Назвіть основні завдання Міністерства юстиції України з організації експертного забезпечення правосуддя.
5. Що є підставою для проведення експертиз в експертній установі?
6. Які функції виконує Координаційна рада з проблем судової експертизи Міністерства юстиції України?
7. Що є метою атестації судового експерта?
8. Хто визначає порядок проведення атестації та присвоєння кваліфікаційних класів судовим експертам?
9. Які функції виконує експертно-кваліфікаційна комісія? Хто входить до її складу?
10. Які дані вносяться до Реєстру атестованих судових експертів?
11. Назвіть основні кваліфікаційні вимоги, що висувають до експерта-економіста?
12. Які нормативні строки проведення судових експертиз?
13. Які матеріали направляються на дослідження експерту-економісту?
14. Які існують гарантії незалежності судового експерта?
15. Які особи не можуть бути судовими експертами?
16. З яких підстав може бути відведений судовий експерт?
17. Які дії забороняється виконувати експерту-економісту?
18. Які права під час проведення експертизи має обвинувачуваний?
19. Назвіть основні права та обов'язки експерта.

## ***Питання для самостійного опрацювання***

1. Визначити, які платні послуги можуть надаватися науково-дослідними інститутами судових експертиз.
2. Яку відповідальність може нести особа, що залучається в якості експерта?



## **Контрольні тести**

1. Які обов'язки покладаються на експерта:

- а) прийняти до виконання доручену йому експертизу;
- б) заявити самовідвід за наявності передбачених законом обставин;
- в) самостійно збирати матеріали для подальшого дослідження;
- г) залучати своїх колег для комісійної роботи;
- д) усе наведене?

2. Чи вправі експерт-економіст втручатись у вирішення питання про дійсність документів:

- а) ні, оскільки це не входить в межі його компетенції;
- б) так;
- в) залежно від конкретних обставин?

3. Що є правовою основою призначення та проведення судових експертиз:

- а) Закон України "Про судову експертизу";
- б) Кримінально-процесуальний кодекс України;
- в) Цивільний процесуальний та Господарський процесуальний кодекси;
- г) усі відповіді правильні?

4. Яка установа створюється для розгляду найбільш важливих питань судової експертизи, які мають міжвідомчий характер, при Міністерстві юстиції України:

- а) Науково-дослідний інститут судових експертиз;
- б) Координаційна рада з проблем судової експертизи;
- в) Криміналістичний центр судових експертиз;
- г) експертно-кваліфікаційна комісія при Мінюсті України?

5. Чи правильне твердження: "Спеціалізовані установи та відомчі служби, які виконують судові експертизи, не мають права встановлювати міжнародні наукові зв'язки з установами криміналістики інших країн"?

- а) так, не мають такого права, оскільки встановлення будь-яких міжнародних зв'язків та обмін науковою інформацією із установами криміналістики інших країн суперечить чинному законодавству України;
- б) це спірне питання і воно не має єдиної точної відповіді;
- в) ні, мають таке право, оскільки встановлення міжнародних наукових зв'язків у галузі судової експертизи та криміналістики не суперечить чинному законодавству України.

*6. Які права має експерт-економіст:*

- а) подавати скаргу на дії осіб, якщо ці дії порушують його права;
- б) отримувати винагороду за проведення експертизи;
- в) досліджувати матеріали, не вказані в постанові про призначення експертизи;
- г) зберігати матеріали справи поза межами службового приміщення?

*7. Що не входить до кола обов'язків експерта-економіста:*

- а) самостійне збирання необхідних матеріалів;
- б) ставити питання відповідачам, підсудним;
- в) проведення ревізії;
- г) брати участь в інвентаризації?

*8. Залежно від чого присвоюється кваліфікація судового експерта з дозволом проведення певного виду експертизи:*

- а) від кількості проведених ревізій;
- б) від спеціалізації і рівня підготовки;
- в) від строку практичної діяльності?

*9. На кого покладаються обов'язки збирання фактичних доказів правопорушень:*

- а) на експерта-економіста;
- б) на бухгалтера підприємства;
- в) на слідчого;
- г) на адвоката?

*10. Які етапи включає стадія узагальнення, оцінювання та реалізації результатів судово-економічної експертизи:*

- а) узагальнення результатів;
- б) реалізація результатів експертизи;
- в) систематизація результатів;
- г) складання експертного висновку?

*11. Яка організація проводить атестацію з метою присвоєння кваліфікації судового експерта фахівцям підприємницьких структур:*

- а) Центральна експертно-кваліфікаційна комісія Мінюсту України;
- б) експертно-кваліфікаційні комісії НДІСЕ;
- в) наукові Ради НДІСЕ;
- г) Координаційна рада з проблем судової експертизи Мінюста?

*12. Метою атестації судового експерта є:*

- а) визначення розміру доплат відповідно його кваліфікації;
- б) присвоєння кваліфікаційного класу судового експерта;

в) оцінювання професійного рівня фахівця, який залучається до проведення судових експертиз;

г) визначення правомірності призначення фахівця на певну посаду.

**13. Які дії забороняється виконувати експерту-економісту:**

а) самостійно збирати необхідні матеріали;

б) знайомитися з матеріалами кримінальної справи;

в) викладати письмово відповіді на питання, які ставляться перед ним під час допиту;

г) кваліфікувати правопорушення?

**14. Не можуть бути судовими експертами особи ...**

**15. Підставами для відводу судового експерта є такі причини: ...**

**16. Проведення судово-економічної експертизи включає такі стадії: ...**

### **Практичні завдання і ситуації**

#### **Завдання 1 (стереотипне)**

**Необхідно:** з наведених положень обрати ті, що описують дії, які експерт-економіст має право вчиняти, а які – ні. Відповідь оформити в таблиці такої форми:

#### **Можливі та недопустимі дії експерта-економіста**

Експерт-економіст має право	Експерт-економіст не має права

**Дані для виконання:**

1. Ознайомлюватися з матеріалами справи, які пов'язані з предметом судово-економічної експертизи, подавати клопотання щодо надання додаткових документів для дослідження.

2. Зазначати у висновку судово-економічної експертизи виявлені під час її проведення факти, що мають значення для розслідування справи та з приводу яких йому не поставлені питання слідчим або судом.

3. Досліджувати матеріали, не зазначені в постанові про призначення судово-економічної експертизи, або які не оглядалися працівниками правоохоронних органів, які розслідують кримінальну або цивільну справу.

4. З дозволу особи або органу, які призначили судово-економічну експертизу, бути присутнім під час проведення слідчих дій, ставити допитуваним особам питання, пов'язані з предметом судово-економічної експертизи.

5. Подавати скарги на дії особи, у провадженні якої перебуває справа, якщо ці дії порушують права експерта-економіста.

6. Одержувати винагороду за проведення судово-економічної експертизи, якщо її проведення не є службовим обов'язком.

7. Збирати та вилучати нові, необхідні для надання експертного висновку матеріали.

8. Проводити ревізію, брати участь у проведенні інвентаризації, проводити експертизу, пов'язану із дослідженням документів підприємств, у яких експерт-економіст раніше працював.

9. Вести переговори з обвинуваченим про обставини справи самостійно, без відома слідчого чи суду.

10. Зберігати матеріали кримінальної чи цивільної справи, за якою проводиться судово-економічна експертиза, поза службовим приміщенням, у якому проводиться експертиза.

### ***Завдання 2 (стереотипне)***

*Необхідно:* з наведеного переліку вибрати повноваження Центральної експертно-кваліфікаційної комісії та Експертно-кваліфікаційної комісії науково-дослідних інститутів судової експертизи. Відповідь оформити в таблиці такої форми:

#### **Повноваження органів, які проводять атестацію судових експертів**

№ п/п	Повноваження Експертно-кваліфікаційної комісії	Повноваження Центральної експертно-кваліфікаційної комісії

#### *Дані для виконання:*

1. Проводити атестацію фахівців підприємницьких структур і громадян з метою надання свідоцтва судового експерта.

2. Приймати кваліфікаційний іспит у кандидатів на здобуття кваліфікації експерта-бухгалтера працівниками державних установ судової експертизи.

3. Розглядати питання дисциплінарної відповідальності судових експертів, що працюють у державних, підприємницьких структурах або одноосібно.

4. Розглядати клопотання складене безпосереднім керівником експерта-бухгалтера, який підлягає атестації, та документи, що додаються до клопотання.

5. Допускати експерта або відмовляє йому в допуску до атестації.

6. Приймати кваліфікаційний іспит у кандидатів на здобуття кваліфікації судового експерта-бухгалтера серед осіб, які працюють одноосібно.

### **Завдання 3 (стереотипне)**

*Необхідно:* пов'язати вимоги, що висуваються, до експерта-економіста з їх характеристиками.

*Дані для виконання:*

Вимоги до експерта-економіста	Характеристика
1. Відповідність кваліфікації	А. Неупереджена думка експерта з приводу встановлення і оцінювання обставин у точній відповідності до їх дійсності
2. Об'єктивність експерта-економіста	Б. Відсутність у експерта-економіста матеріального, морального та іншого інтересу у вирішенні конкретної кримінальної чи цивільної справи
3. Професійна компетентність експерта-економіста	В. Важлива передумова якісного проведення експертного дослідження. Якщо експерт-економіст не достатньо володіє знаннями з бухгалтерського обліку, аналізу та контролю, які є необхідними для складання обґрунтованого експертного висновку з питань, що досліджуються, він може бути визнаний некомпетентним
4. Незацікавленість у результатах справи	Г. Особа повинна бути висококваліфікованим спеціалістом в галузі бухгалтерського обліку, контролю та аналізу господарської діяльності, мати вищу спеціальну освіту та пройти атестацію з метою присвоєння кваліфікації експерта-економіста

### **Завдання 4 (діагностичне)**

*Необхідно:* вказати чи є правомірними дії Центральної експертно-кваліфікаційної комісії. Відповідь обґрунтувати.

*Дані для виконання:*

Приватний підприємець Г. Й. Головатий вирішив пройти атестацію з метою отримання кваліфікації судового експерта-економіста. Він має вищу педагогічну освіту, стаж роботи директором школи 5 років і приватним підприємцем – 10 років. Центральна експертно-кваліфікаційна комісія (ЦЕКК) у прийнятті документів для проходження атестації з метою здобуття кваліфікації судового експерта-економіста Г.Й. Головатому відмовила.

**Завдання 5 (діагностичне)**

*Необхідно:*

- 1) вказати наслідки допущених помилок, під час ведення бухгалтерського обліку та яким чином вони можуть бути виправлені;
- 2) назвати нормативні документи, якими регулюється порядок виправлення помилок у бухгалтерському обліку.

*Дані для виконання:*

1. У кінці 3-го кварталу 20\_\_ р. у ході перевірки записів облікових регістрів за попередні квартали бухгалтер виявив помилку, допущену під час відображення в обліку заборгованості перед постачальником.
2. Касир під час відображення в Касовій книзі даних про рух готівки за 12 липня 20\_\_р. помилився у ході рознесення суми за видатковим касовим ордером № 749.
3. Під час заповнення платіжної відомості бухгалтер допустив помилку при зазначенні прописом загальної суми грошових коштів, які підлягають виплаті на заробітну плату.
4. Бухгалтер виявив помилку в звіті за ф. № 2 "Звіт про фінансові результати", складеному за попередній звітний період.
5. Під час підрахунку підсумків у обліковому регістрі – журналі 5 – за 2-й квартал виявлено помилку, допущену під час відображення даних про витрати матеріалів на підставі накладної на внутрішнє переміщення.

**Завдання 6 (евристичне)**

*Умова.*

Згідно з актом перевірки № 25 від 10.01.20\_\_ р., складеним ревізорами ДПІ у Дарницькому районі м. Києва, підприємству "Сигма"

донараховано прибуткового податку з громадян у сумі 6 000 грн за 20\_\_р., внесків до Пенсійного фонду України — у розмірі 7 000 грн за цей же період.

На вирішення судово-економічної експертизи поставлені такі питання:

1. Чи підтверджуються документально висновки акта перевірки № 25 від 10.01.20\_\_ р. щодо донарахувань за 20\_\_ р. прибуткового податку в сумі 6 000 грн та внесків до Пенсійного фонду України — 7 000 грн?

На дослідження надані: відомості нарахування заробітної плати по підприємству "Альфа" за 20\_\_–20\_\_рр.

*Завдання:*

1. Визначити, чи можливо за наданими на дослідження документами відповісти на поставлене слідчим запитання.

2. У разі необхідності скласти перелік документів, необхідних для вирішення поставленого питання, та оформити клопотання про надання додаткових документів.

### **Завдання 7 (евристичне)**

*Умова.*

Засновники ТОВ "Інтро" звернулись до суду з позовом про виплату їм вартості частини майна підприємства станом на 01.10.20\_\_ р.

Ухвалою суду була призначена судово-економічна експертиза, на вирішення якої було поставлене таке запитання:

1. У якій сумі документально підтверджується заборгованість ТОВ "Інтро" перед засновниками станом на 01.10.20\_\_ р?

На експертизу надійшла лише ухвала суду.

*Завдання:*

1. Визначити, які документи необхідні для вирішення поставленого запитання.

2. Оформити процесуальний документ, який складає судовий експерт для надання необхідних йому матеріалів.

### **Завдання 8 (евристичне)**

*Умова.*

До науково-дослідного інституту судових експертиз надійшли матеріали кримінальної справи № 321654 та документи підприємства "Омега"

за постанови слідчого прокуратури м. Кривий Ріг В.І. Іванова про призначення судово-економічної експертизи. На вирішення експертизи поставлено запитання:

1. У якому розмірі підтверджується нестача грошових коштів у касі підприємства "Омега" станом на 10.10.20\_\_ р., виявлена ревізорами КРУ м. Кривий Ріг (акт ревізії № 3 від 10.10.20\_\_ р.)?

На дослідження надані такі документи підприємства "Ніна" за 20\_\_ – 20\_\_ рр.:

статутно-реєстраційні документи "Омега";

договори про індивідуальну матеріальну відповідальність касирів;

заявка-розрахунок на встановлення ліміту в касі підприємства;

прибуткові та видаткові касові ордери;

касові книги та накопичувальні відомості до них;

банківські документи за розрахунковим рахунком та накопичувальні відомості;

авансові звіти;

бухгалтерський рахунок "Розрахунки з підзвітними особами";

відомості з нарахування та виплати заробітної плати;

журнали ЕККА;

податкова звітність;

акт ревізії КРУ м. Кривий Ріг № 3 від 10.10.20\_\_ р.;

інші матеріали справи: протоколи допитів, пояснення.

**Завдання:**

1. Проаналізувати надані на дослідження матеріали і визначити, чи всі необхідні документи надані експерту для проведення дослідження та відповіді на поставлене запитання.

2. Оформити в разі необхідності клопотання.

### **Завдання 9 (евристичне)**

**Умова.**

До НДІ судових експертиз 17.11.20\_\_ р. надійшли матеріали кримінальної справи № 2-02 за постановою судді Славутичського міського суду Київської області О. К. Кириленко про призначення судово-економічної експертизи з питань визначення залишкової балансової вартості автомобіля ВАЗ 14785 "Нива", що був на балансі державної установи станом на 02.02.20\_\_ р.



На експертизу надані такі матеріали:

акт приймання-передачі основних засобів від 17.10.20\_\_ р.;

інвентарна картка групового обліку основних засобів автомобілів  
ВАЗ 14785;

довідка № 57/08-1674 від 02.02.20\_\_ р.;

довідка № 57/32-1726 від 17.09.20\_\_ р.;

бухгалтерські рахунки "Основні засоби", "Знос основних засобів"  
за 20\_\_—20\_\_ рр.

*Завдання:*

1. Проаналізувати надані на дослідження матеріали і визначити, чи всі необхідні документи надані експерту для проведення дослідження та відповіді на поставлене запитання.

2. Оформити в разі необхідності клопотання.

### ***Завдання 10 (евристичне)***

*Умова.*

20.05.20\_\_ р. з Таращанського райсуду Київської області до експертної установи за ухвалою суду надійшли матеріали кримінальної справи № 24-694 у відношенні посадових осіб ТОВ "Райдуга".

На вирішення експерта-економіста були поставлені такі запитання:

1. З якої причини відбулося псування товарів у комірника ТОВ "Акцепт"?

2. Чи були створені нормальні умови для зберігання продуктів на складі цього товариства?

На дослідження були надані матеріали кримінальної справи в трьох томах, у яких містились: протоколи допитів; акт інвентаризації товарів на складі ТОВ "Райдуга" станом на 01.10.20\_\_ р.; пояснення матеріально відповідальних осіб складу товариства; бухгалтерські документи, що відображували рух ТМЦ за 20\_\_ р. та 1-й квартал 20\_\_ р.

*Завдання:*

1. Проаналізувати надані на дослідження матеріали і визначити, чи всі необхідні документи надані експерту для проведення дослідження та відповіді на поставлене запитання.

2. Оформити в разі необхідності клопотання.

## 5. Організаційна стадія судово-економічної експертизи

**Ключові терміни і поняття:** постанова (ухвала) на проведення судових експертиз; строк проведення судових експертиз; клопотання

### **Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:**

5.1. Планування судово-економічної експертизи.

5.2. Призначення та проведення судово-економічної експертизи на стадії досудового слідства.

5.3. Проведення судово-економічної експертизи під час розгляду кримінальних справ у суді.

5.4. Призначення судово-економічної експертизи у справах про адміністративні правопорушення у господарському та цивільному судочинстві, а також під час проведення виконавчих дій.

### **Студенти, вивчивши цю тему, зможуть:**

- ✓ *пізнати механізм призначення судово-економічної експертизи;*
- ✓ *засвоїти структуру постанови (ухвали) про призначення судово-економічної експертизи згідно з процесуальними нормами;*
- ✓ *опанувати методiku проведення судово-економічної експертизи на стадії попереднього розслідування;*
- ✓ *охарактеризувати методiku проведення судово-економічної експертизи в експертних установах та в суді;*
- ✓ *дізнатися порядок призначення судово-економічної експертизи у справах про адміністративні правопорушення у господарському та цивільному судочинстві, а також під час проведення виконавчих дій.*

### **5.1. Планування судово-економічної експертизи**

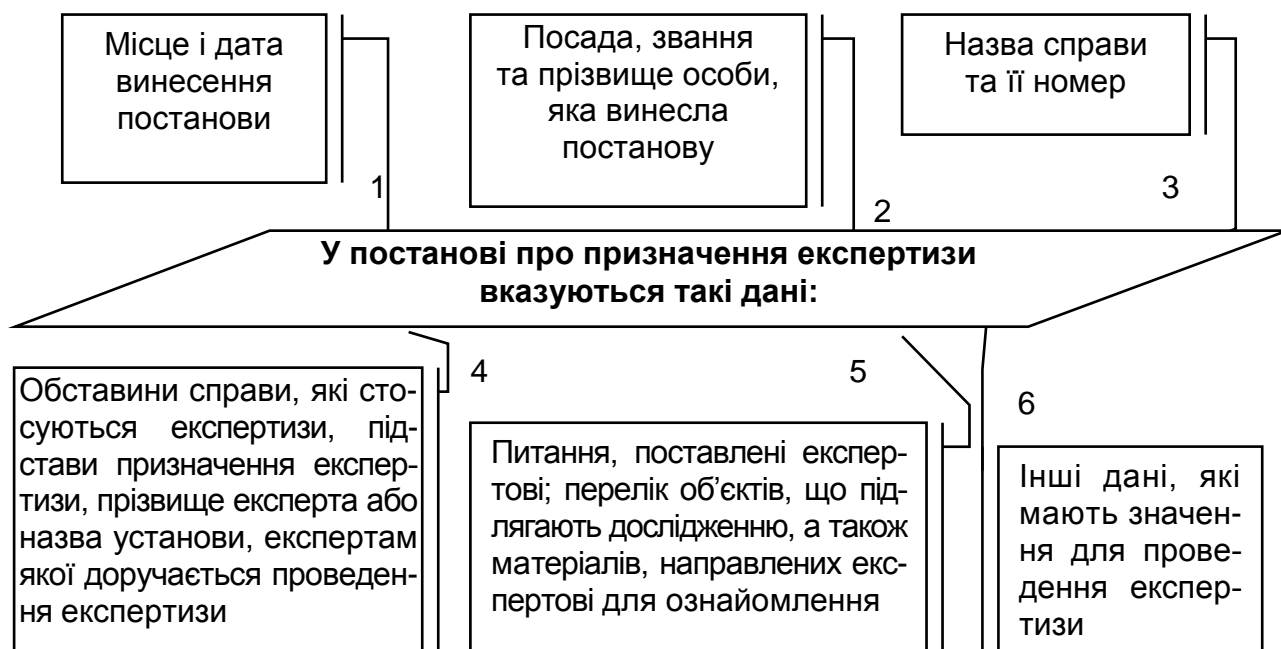
**Судово-економічна експертиза може бути призначена** як на стадії досудового слідства, так і під час розгляду справи у суді в кримінальному, цивільному чи господарському процесах.

Призначення експертизи є процесуальною дією, що містить визначення підстав для проведення експертизи, формулювання питань експерту, складання постанови про призначення експертизи, ознайомлення з цією постановою обвинуваченого та роз'яснення йому його прав. Призначення

експертизи також пов'язано з вирішенням ряду організаційних питань: вибір місця та часу проведення експертизи, визначення матеріалів, з якими слід ознайомити експерта тощо. Серйозним питанням є вибір слідчим моменту призначення експертизи, оскільки передчасне призначення її чи із запізненням викликає негативні наслідки.

**Підставою для проведення судових експертиз** є передбачений законом процесуальний документ про призначення експертизи, складений уповноваженою на те особою (органом), – постанова слідчого (судді) або ухвала суду.

У постанові (ухвалі) про призначення експертизи (додаток Д) вказуються такі дані (рис. 5.1):



**Рис. 5.1. Дані, які вказуються у постанові про призначення експертизи**

У постанові (ухвалі) про призначення додаткової та повторної експертизи зазначаються мотиви й підстави їх призначення.

У постанові (ухвалі) про призначення комплексної експертизи зазначаються її назва та установа (установи), експертам якої (яких) доручено її проведення, а за участі в її проведенні особи, яка не є співробітником експертної установи, – її прізвище, ім'я та по батькові.

У випадках, коли проведення комплексної експертизи доручено експертам кількох установ, у постанові про її призначення вказується,

яка з них є провідною, тобто яка з них здійснює організацію проведення експертизи, зокрема, координацію роботи експертів і зв'язок з особою чи органом, які призначили експертизу.

Закон України "Про судову експертизу" не встановлює структури постанови про призначення експертизи. Згідно з процесуальними нормами постанова складається з трьох частин:

- вхідної;
- описової;
- резолютивної.

У **вхідній частині** вказуються дата і місце складання постанови, посада, звання, прізвище, ім'я, по батькові й установа, де працює особа, що підписала постанову, найменування та номер кримінальної справи, в якій призначається експертиза.

В **описовій частині** коротко викладаються факти справи та обставини, у зв'язку з якими виникла потреба у спеціальних бухгалтерських знаннях, а також особливості об'єкта дослідження, які можуть мати значення для надання висновку. Закінчується ця частина формулюванням підстав для призначення експертизи з посиланням на ст. 75 та ст. 196 КПК.

У **резолютивній частині** постанови вказується рід або вид експертизи; формулюються питання, що виносяться на розгляд експерта, призначається експерт або визначається судово-експертна установа, працівникам якої доручено провадження експертизи; наводиться перелік матеріалів, які надаються у розпорядження експерта.

**Призначена судово-економічна експертиза в правоохоронній діяльності є процесуальною дією, яка має забезпечити додержання прав обвинувачуваного в установленні істини**

**Строк проведення експертизи** починається з робочого дня, наступного за днем надходження матеріалів до експертної установи, і закінчується у день направлення їх особі або органу, які призначили експертизу. Якщо закінчення встановленого строку проведення експертизи припадає на неробочий день, то днем закінчення строку вважається наступний за ним робочий день. У строк проведення експертизи не включається строк виконання клопотань експерта, пов'язаних з витребуванням додаткових матеріалів або усунення інших недоліків, допущених особою або органів, які призначили експертизу.

Якщо експертиза не може бути виконана у зазначені строки, більший строк встановлюється за домовленістю з органом, який призначив експертизу, після попереднього вивчення експертом наданих матеріалів. Але попереднє вивчення не повинно перевищувати п'яти днів, при складних та найскладніших дослідженнях – відповідно десяти та п'ятнадцяти днів.

**Основними причинами проведення експертиз з перевищенням терміну виконання є:**

велика завантаженість експертів; несвоєчасне виконання клопотань експертів органами, що призначають експертизи;

несплата за виконані експертизи з цивільних і господарських справ; одночасне здійснення експертами науково-дослідних розроблень та проведення навчання і стажування фахівців, що мають намір отримати кваліфікацію судових експертів;

виїзди і відрядження експертів на місця подій та до суду; складні та багатооб'єктні експертизи, зокрема, судово-економічні.

Тому для вирішення складних економічних питань часто призначаються комісійні та комплексні експертизи.

Для того щоб забезпечити виконання завдання такої судово-економічної експертизи у зазначені строки, керівник групи експертів складає план-графік її проведення. Кожний член експертної групи за завданням керівника розподіляє визначені йому роботи на складові елементи й установлює час для їх завершення.

Точних норм затрат часу на виконання робіт проведення судово-економічної експертизи немає, тому тривалість робіт визначають на основі практичного досвіду експертів.

Планування судово-економічної експертизи починається зі складання плану-графіка.

Приблизна форма плану-графіка проведення комісійної судово-економічної експертизи має такий вигляд (рис. 5.2):

План-графік має бути ретельно продуманий і мати на меті реалізацію конкретних завдань. У плані-графіку вказується перелік робіт, що підлягають виконанню під час проведення економічної експертизи:

підготовчі роботи в експертній установі;  
ознайомлення з матеріалами справи, поданими на дослідження експертизи;

складання методики проведення експертизи;

ознайомлення із законодавчими, нормативно-правовими документами;  
 дослідження облікових та інших документів;  
 складання та оформлення (у друкованому вигляді) висновку експертизи та ін.

### **ПЛАН-ГРАФІК**

**проведення комісійної судово-економічної експертизи  
 № \_\_\_\_ лабораторією судово-економічних досліджень  
 Харківського НДІСЕ за кримінальною справою № \_\_\_\_**

Строк проведення експертизи встановлено – 30 днів.

Початок проведення експертизи 20 квітня 20\_\_р.

Закінчення проведення експертизи 20 травня 20\_\_р.

№ п/п	Найменування робіт	Виконавці (посада, прізвище та ініціали)	Час проведення		Термін (кількість днів)	Позначка про виконання
			початок	закінчення		
1	2	3	4	5	6	7

**Рис. 5.2. Фрагмент плану-графіка проведення комісійної судово-економічної експертизи**

Таким чином, ефективне планування передбачає розподіл обов'язків з-поміж експертів у такий спосіб, щоб вони відповідали їхній кваліфікації та досвіду для досягнення найліпших результатів з вирішення поставлених питань.

### **5.2. Призначення та проведення судово-економічної експертизи на стадії досудового слідства**

Судово-економічна експертиза на стадії досудового слідства призначається тоді, коли перед слідчим виникають конкретні запитання, вирішити які може лише спеціаліст, і коли у справі є достатньо матеріалів, необхідних експерту-економісту. Момент призначення експертизи визначає сам слідчий з урахуванням особливостей кожної справи.

На стадії досудового слідства **судово-економічна експертиза призначається у таких випадках:**

коли висновки ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства суперечать іншим матеріалам справи і для усунення суперечності необхідний висновок експерта-економіста;

коли ревізором не прийняті до розгляду пред'явлені матеріально відповідальними та посадовими особами виправдовуючі документи (акти про псування і нестачі товарів, податкові накладні, розписки про відпуск товарів тощо) за мотивами несвоєчасного їх подання і неправильного оформлення;

коли заявлене обґрунтоване клопотання звинуваченого про призначення судово-економічної експертизи;

коли є протиріччя у висновках первинної та повторної ревізії;

коли застосовані ревізором методи дослідження фінансово-господарської діяльності підприємства викликають сумніви;

коли з'являється необхідність більш детального дослідження окремих питань, що вимагають застосування спеціальних знань у галузі бухгалтерського обліку;

коли необхідність проведення судово-економічної експертизи витікає з висновку експерта іншого фаху.

Судово-економічна експертиза може бути призначена за матеріалами ревізії, а також за документами та обліковими записами, що надані слідчому безпосередньо підприємством. Перед експертом може бути поставлено і питання про правильність методики проведення ревізії, а також про те, чи всі можливості використав ревізор для виконання конкретного завдання. Якщо експерт-економіст вважає за необхідне одержати пояснення від бухгалтера-ревізора, він повинен поставити перед слідчим питання про виклик ревізора, але допитує ревізора сам слідчий.

**Обсяг матеріалів, що надаються експерту** слідчим, повинен бути приблизно таким, це:

документи, необхідні для встановлення фактів наявності або відсутності фактів корисливих правопорушень, визначення розміру нанесеної шкоди, часу виникнення збитків та кола відповідальних осіб;

протоколи обшуків і виїмок та інші документи, які необхідні експерту-економісту для відповідей на поставлені питання;

протоколи вилучення документів і постанову про приєднання їх до справи;

протоколи допитів звинувачених, свідків та очних ставок, які необхідні для визначення обставин, за яких здійснювалися певні операції;

протоколи огляду тих документів, які визначені слідчим, докази зі справи, акти яких з тих чи інших обставин не приєднані до справи;

висновки фахівців в інших галузях знань, на які можуть спиратися висновки експерта-економіста.

Важливою умовою проведення судово-економічної експертизи є точне формулювання слідчим питань, на які повинен дати відповіді експерт. Для цього слідчий повинен не лише добре знати матеріали справи, але й точно орієнтуватися в загальних питаннях економічної експертизи та уявляти її можливості. За найбільш складними справами слідчому рекомендується отримати консультацію з приводу постановки питань. Причому КПК припускає, що таким консультантом може бути і майбутній експерт зі справи.

**Загальними вимогами, яким повинні задовольняти поставлені перед експертом питання, є такі:**

питання повинні бути суттєвими для даної справи та витікати з її матеріалів;

без дослідження цих питань справа не може бути правильно вирішена; для вирішення цих питань необхідні спеціальні знання у галузі бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу господарської діяльності;

вони не можуть бути вирішені інакше, ніж за допомогою судово-економічної експертизи;

питання повинні бути конкретними та задаватися у суворій логічній послідовності.

**Найбільш типовими помилками під час формулювання запитань експерту-економісту є:** постановка ревізійних запитань; перекладання на експерта слідчих функцій; невизначеність формулювання завдання; зайвий лаконізм запитань; постановка запитань, які не належать до судово-економічної експертизи.

Слідчий або орган, що призначили експертизу на стадії попереднього слідства, повинні забезпечити контроль за її виконанням та створити необхідні умови для успішної роботи експерта-економіста. З цією метою **слідчий має право:**

знайомитися з планом роботи експерта і з'ясувати, які методи дослідження він збирається використовувати під час дослідження;

за домовленістю з експертом визначити строки проведення експертизи та контролювати хід виконання плану;

встановлювати черговість питань, які належить вирішити експерту; дозволяти експерту бути присутнім на допитах звинувачених, свідків, інших осіб і задавати їм питання, що стосуються предмета експертизи;



знайомити експерта з виявленою ним новою інформацією, яка має відношення до експертизи;

знайомити звинувачених із запитаннями, які поставлені перед експертом-економістом;

ставити перед експертом нові питання за власною ініціативою або на прохання звинувачених з обставин, які виявлені експертом під час проведення експертизи;

бути присутнім під час проведення експертизи та ознайомитися з результатами дослідження;

усувати експерта від проведення експертизи, якщо буде виявлена недостатня його кваліфікація або підстави для його відводу.

Однак під час здійснення контролю за роботою експерта повинні бути виключені будь-які втручання у дослідницьку діяльність та тиск на нього з метою отримання бажаних результатів експертизи.

Обвинувачуваний відповідно до норм КПК України має право бути присутнім, з дозволу слідчого, під час проведення експертизи. У разі призначення експертизи він має право заявити про відвід експерту, обраному слідчим; просити про призначення експерта з числа осіб, указаних ним; подати додаткові питання для отримання на них висновку експерта; подати документи і з дозволу слідчого дати пояснення експерту.

Основою висновків експерта-економіста є надані йому слідчим або іншим органом, які призначили експертизу, первинні документи, облікові реєстри та звітність підприємства. Але вони є не єдиними об'єктами дослідження судово-економічної експертизи. Експерт-економіст має право досліджувати й інші джерела доказів: акти документальних ревізій, свідчення звинувачених й інших осіб, причетних до справи, протоколи виїмки та огляди документів, висновки експертів інших галузей знань тощо. Експерт не має права ігнорувати жодних матеріалів справи. Тому в своєму дослідженні експерт-економіст має зазначити, чи відповідають істині або різняться з нею свідчення звинувачених та інших осіб і чи відповідають вони документальним даним.

Дослідження експертом протоколів огляду документів в окремих випадках може замінити йому ці документи. Особливого значення протоколи огляду документів набувають тоді, коли в їх огляді бере участь спеціаліст-економіст. Це особливо важливо в тих випадках, коли перед експертом

поставлене питання про ступінь впливу стану обліку на причини, що призвели до скоєння економічних злочинів.

### 5.3. Проведення економічної експертизи під час розгляду кримінальних справ у суді

Згідно з КПКУ, судово-економічна експертиза може бути призначена і під час розгляду справи у суді. Відповідно до чинного законодавства, суд повинен засновувати свої рішення тільки на тих доказах, що були розглянуті в судовому засіданні. При цьому, якщо економічна експертиза вже проводилася на стадії досудового слідства, то суд повинен перевірити обґрунтованість її призначення, дотримання вимог процесуальних норм і повноту висновку експерта.

Вирішення питання про виклик експерта в суд відбувається у процесі підготовки справи до розгляду. Причому, **виклик експерта в суд не є обов'язковим, а призначається лише в необхідних випадках, а саме:**

висновок експерта є особливо важливим доказом зі справи, що розглядається;

у судовому засіданні необхідно провести додаткову чи повторну судово-економічну експертизу;

висновок експерта, зроблений на стадії досудового слідства, суперечить іншим матеріалам справи або має такі недоліки, що викликають сумніви в його правильності;

за даною справою для встановлення тих самих фактів уже було проведено дві експертизи й експерти прийшли до протилежних висновків;

між експертами, що робили комісійну експертизу, виникли розбіжності, і кожний з них склав свій висновок;

зацікавлені учасники процесу не згодні з висновками експертизи і порушили клопотання про виклик експерта в суд;

висновок експерта базується на даних, узятих зі свідчень обвинувачуваного, потерпілого чи свідка, а є підстави думати, що ці свідчення можуть бути змінені в судовому засіданні.

Експерт, що проводив економічну експертизу на стадії досудового слідства, може бути викликаний для проведення цієї ж експертизи в судовому засіданні, коли суду й учасникам процесу важко розібратися в матеріалах експертизи без допомоги самого експерта

Якщо експерт у судовому засіданні участі не бере, наданий їм висновок під час досудового слідства може бути самотійно оголошений судом.

Якщо на стадії попереднього слідства висновок експертизи був складений декількома експертами одноголосно, то до суду може бути викликаний тільки один з експертів. Якщо ж декілька експертів давали висновок окремо з кожного питання, то викликаються всі ці експерти.

У **підготовчій частині судового** засідання проводяться ті ж процедури, що і на стадії досудового слідства. Суд опитує учасників судового розгляду, чи мають вони клопотання про доповнення доказів, зокрема, чи є необхідність про виклик до суду нових експертів, крім тих, котрі вже викликані. Мотивами клопотання про виклик нового експерта-економіста можуть бути сумніви в кваліфікації експертів, що брали участь у справі на стадії попереднього слідства, чи їх упередженості.

Суд заслуховує думку учасників процесу з даного клопотання, задовольняє його чи виносить мотивовану ухвалу про відмову в задоволенні. Суд може і за власною ініціативою викликати нового експерта. Цей експерт має однаковий з іншими експертами правовий статус в судовому процесі. У тих випадках, коли суд визнає необхідність викликати нового експерта, він або відкладає розгляд справи, або забезпечує явку експерта, продовжуючи розгляд справи. Але, як правило, експерт-економіст, призначений судом, повинен бути викликаний за кілька днів до початку слухання справи. Йому повинно бути пред'явлено відповідну ухвалу суду та всі додаткові матеріали, необхідні для надання висновку. Причому, на судові засідання викликаються як експерти, котрі вже дали висновок на стадії досудового слідства, так і нові, призначені судом.

Суд, перевіривши особу нового експерта, роз'ясняє йому його права та обов'язки, які є такими ж, як і на досудовому слідстві.

Готуючись до участі в судовому засіданні, новий експерт повинен ознайомитися з висновком, складеним на стадії попереднього слідства. З дозволу судді експерт також має можливість заздалегідь ознайомитися з обвинувачувальним висновком і з додатково зібраними матеріалами, яких не було на момент надання висновку під час досудового слідства. Таке ознайомлення дає можливість експерту зробити певні припущення про правильність раніше зробленого висновку.

Суд також визначає, у період якого часу експерт повинен бути присутнім у залі суду для вивчення обставин, що мають відношення до предмета експертизи. Під час судового розгляду експерт повинен уважно

вивчити все, що належить до предмета експертизи, і проявляти необхідну активність у реалізації своїх прав, передбачених чинним законодавством, – зокрема, у постановці питань підсудним, свідкам, іншим особам.

Після дослідження всіх обставин справи, що мають значення для обґрунтування висновків, експерт-економіст може готуватися до складання висновку. На час, необхідний експерту для ознайомлення зі справою і протоколом судового слідства, а також для наради проведення консультацій з експертами, що раніше вже давали висновки з даної справи, суд оголошує перерву.

Суд, обвинувачуваний, захисник, підсудний, потерпілий і його представник вправі поставити питання експерту-економісту в письмовому вигляді. Поставлені питання повинні бути оголошені і по ним повинна бути заслухана думка учасників судового розгляду, а також висновок прокуратури. Суд повинен розглянути ці питання, усунути ті з них, що не відносяться до справи або не входять у компетенцію експерта-економіста. На підставі такого розгляду, суд виносить ухвалу про призначення експертизи, у якій крім питань, що виносяться на розгляд експерта, вказується, які питання були відхилені та мотиви їх відхилення. **Ухвала про призначення експертизи** повинна виноситися судом тільки в дорадчій кімнаті й оформлюватися окремим документом, копія якого надається експерту. Не допускається винесення ухвали про призначення експертизи в залі засідання або постановка питань експерту в усній формі.

Експерт відповідає у своєму дослідженні тільки на питання суду, незалежно від того, хто попередньо їх сформулював. При цьому експерт може висловити свою думку про формулювання окремих питань, а суд може погодитися з припущеннями експерта-економіста

Одержавши від суду ухвалу з поставленими питаннями, експерт складає письмовий висновок.

**Судово-економічну експертизу, як правило, проводять у приміщенні суду.** Суд вправі бути присутнім під час проведення експертизи. Таким же правом користуються й інші учасники процесу, у випадку заяви ними відповідних клопотань. Суд також може дати дозвіл для виконання своїх обов'язків експертом і за межами приміщення суду, якщо для складання висновку не вимагаються матеріали справи.

Завершивши дослідження поданих йому матеріалів, експерт складає письмовий висновок або повідомлення про неможливість дати висновок.

Цей висновок оголошується експертом у суді і разом з ухвалою суду про призначення експертизи залучається до справи. Після оголошення експертом-економістом висновку, йому можуть бути задані питання в усній формі для роз'яснення окремих положень висновку. Однак вони не повинні дублювати питання, подані раніше в письмовій формі. Усні відповіді експерта-економіста підлягають занесенню до протоколу судового засідання.

Після подання висновку експертом, його допиту, заслухавши думки обвинувачуваного, підсудного й інших учасників процесу та їх представників, суд може звільнити експерта від подальшої присутності в суді. У випадку поновлення судового слідства, суд може вдруге викликати експертів-економістів, у тому ж складі.

Суд мотивованою ухвалою може призначити також додаткову або повторну експертизу.

**Додаткова експертиза** призначається лише в тому випадку, якщо недостатню ясність чи неповноту висновку, зробленого в суді, не було можливості усунути під час допиту експерта-економіста.

Повторна експертиза може бути призначена судом, якщо висновки експерта суперечать фактичним обставинам справи або якщо під час судового розгляду будуть встановлені нові факти, що можуть вплинути на висновки експерта, а також у випадках, коли під час призначення і проведення експертизи були допущені істотні порушення кримінально-процесуального законодавства.

Відхилення призначення додаткової чи повторної експертизи повинно бути мотивовано судом в ухвалі, складеній у дорадчій кімнаті.

#### **5.4. Особливості призначення судово-економічної експертизи у справах про адміністративні правопорушення у господарському та цивільному судочинстві, а також під час проведення виконавчих дій**

**Висновок експерта** фігурує також серед джерел доказів у ході розгляду справ про адміністративні правопорушення. Причому, призначається експертиза в цьому випадку органом (посадовою особою), у провадженні якого знаходиться справа про адміністративне правопорушення. Такими органами можуть бути:

адміністративні комісії при виконавчих комітетах районних, міських, селищних і сільських Рад народних депутатів;

виконавчі комітети селищних і сільських Рад народних депутатів;  
районні (міські) суди (судді);

органи внутрішніх справ та інші органи (посадові особи), уповноважені чинним законодавством (зокрема: митні органи, органи державної контрольно-ревізійної та податкової служби, органи державної статистики, органи Пенсійного фонду і фонду соціального страхування України, органи Державного комітету України у справах захисту прав споживачів, органи державного контролю за цінами й ін.).

**Судово-економічна експертиза може бути призначена за такими видами адміністративних правопорушень**, як: порушення порядку формування та застосування цін і тарифів, порушення порядку числення і сплати внесків на соціальне страхування, порушення законодавства у фінансових питаннях, зокрема, відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку, внесення неправдивих даних у бухгалтерську та статистичну звітність, несвоєчасне чи неякісне проведення інвентаризацій коштів і матеріальних цінностей, порушення правил ведення касових операцій, неприйняття заходів до відшкодування з винних осіб збитків і нестач.

**Судово-економічна експертиза може призначатися й господарським судом** під час вирішення суперечок юридичних осіб і фізичних осіб, офіційно зареєстрованих у статусі приватних підприємців, що виникають у ході виконання господарських договорів, суперечок про встановлення цін на продукцію і тарифів на послуги, а також під час розгляду справ про банкрутство.

Участь експерта у господарському процесі передбачена ГПКУ. Експертиза може бути призначена як за клопотанням сторін, що беруть участь у справі, так і з ініціативи самого господарського суду на будь-якій стадії процесу. Особи, що беруть участь у справі, можуть пропонувати господарському суду кандидатури експертів. Суд ураховує це, однак питання про призначення експерта вирішує самостійно.

**До складу витрат з господарського провадження** належить витрати на проведення експертиз, які підлягають оплаті сторонами, що беруть участь у процесі. Розмір цих витрат визначає господарський суд, що призначає експертизу, залежно від кваліфікації експерта, складності й обсягу проведеного дослідження. У випадку неврегульованості питання про розподіл судових витрат, господарський суд може винести з цього питання спеціальну ухвалу, де точно вказати, на кого з учасників процесу покладається відшкодування витрат з проведення судово-економічної експертизи.

**Призначення експертизи передбачене і ЦПК України** під час розгляду судом справ з захисту цивільних прав, що виникають з виконання різного виду угод, зокрема, у ході стягнення з осіб, що порушили право, заподіяних збитків, а у випадках, передбачених законом або договором, штрафу або пені.

Призначаючи експертизу і визначаючи коло питань, які треба поставити перед експертом, суддя або суд повинні з цього приводу врахувати пропозиції сторін та інших осіб, що беруть участь у справі. Відхилення запропонованих сторонами питань суд зобов'язаний мотивувати.

Кошти, необхідні для оплати послуг експерта, вносить сторона, що вивела відповідне клопотання. Якщо експертиза проводиться за клопотанням обох сторін чи з ініціативи суду, необхідні для цього кошти вносяться обома сторонами порівну.

Суми за проведення експертиз з цивільних справ виплачуються експертам судом за виконання ними своїх обов'язків незалежно від стягнення цих сум зі сторін, що беруть участь у справі. Стороні, на користь якої винесене рішення, суд присуджує з іншої сторони відшкодувати всі судові витрати, куди входять і витрати, пов'язані з проведенням експертиз. Якщо позов задовільнено частково, то судові витрати присуджуються позивачу пропорційно розміру задоволених судом позовних вимог, а відповідачу – пропорційно тієї частини позовних вимог, у якій позивачу відмовлено.

### ***Запитання для самодіагностики***

1. Як складається план-графік проведення судово-економічної експертизи?
2. У яких випадках судово-економічна експертиза призначається на стадії досудового слідства?
3. Які дані вказуються в постанові про призначення експертизи?
4. Які матеріали надаються слідчим експерту-економісту?
5. Яким вимогам повинні задовольнити питання, що ставляться перед експертом-економістом?
6. Назвіть основні стадії проведення судово-економічних експертиз.
7. Які права має слідчий під час проведення судово-економічних експертиз?
8. У яких випадках експерт може бути викликаний до суду?
9. Як оформлюється ухвала про призначення експертизи в суді?

10. Як розподіляються витрати на проведення судово-економічних експертиз у цивільних справах?

### ***Питання для самостійного опрацювання***

1. Охарактеризувати методику проведення судово-економічної експертизи в експертних установах та в суді.

2. Визначити можливість втручання спеціаліста у проведення судово-економічної експертизи.

3. Визначити гарантії незалежності судового експерта.

### ***Контрольні тести***

1. *Із яких частин складається постанова про призначення та проведення ревізії за вимогами правоохоронних органів:*

а) описової та ухвалюючої (основної);

б) описової та резолютивної;

в) постановлюючої та узагальнюючої?

2. *Які дані вказуються в постанові про призначення експертизи:*

а) місце й дата винесення постанови;

б) посада, звання та прізвище особи, назва суду, який виніс постанову;

в) питання, поставлені експертові;

г) строк проведення експертизи;

д) усе наведене?

3. *З яких частин, згідно з процесуальними нормами, складається мотивована постанова про проведення судово-бухгалтерської експертизи:*

а) ввідна, описова, резолютивна;

б) ввідна, доповнююча, кінцева;

в) заголовок, деталізація, кінцева частина?

4. *На стадії досудового слідства судово-економічна експертиза призначається у таких випадках:*

а) коли висновки ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства суперечать іншим матеріалам справи і для усунення суперечності необхідний висновок експерта-економіста;

б) коли ревізором не прийняті до розгляду пред'явлені матеріально відповідальними та посадовими особами виправдовуючі документи (акти про псування і нестачі товарів, податкові накладні, розписки про відпуск



товарів тощо) за мотивами несвоєчасного їх пред'явлення і неправильного оформлення:

в) а і б.

*5. Виклик експерта в призначається лише в необхідних випадках, коли:*

а) висновок експерта є особливо важливим доказом зі справи, що розглядається;

б) у судовому засіданні необхідно провести додаткову чи повторну судово-економічну експертизу;

в) висновок експерта, зроблений на стадії досудового слідства, суперечить іншим матеріалам справи або має такі недоліки, що викликають сумніви в його правильності;

г) усі відповіді правильні.

*6. До складу витрат з господарського провадження належать:*

а) витрати на проведення експертиз, які підлягають оплаті сторонами, що беруть участь у процесі;

б) витрати на проведення експертиз, які підлягають оплаті обвинуваченим;

в) витрати на проведення експертиз, які підлягають оплаті винуватими особами.

*7. Строк проведення експертизи починається ..., і закінчується ....*

### **Практичні завдання і ситуації**

#### **Завдання 1 (стереотипне)**

*Необхідно:* пов'язати наведені поняття з їх визначеннями.

*Дані для виконання:*

Поняття	Визначення
1	2
1. Постанова слідчого про призначення судово-економічної експертизи	Вказуються дата і місце складання постанови; посада; звання; прізвище, ім'я та по батькові й установа, де працює особа, що підписала постанову; найменування та номер кримінальної справи, в якій призначається експертиза
2. Вхідна частина постанови про призначення судово-економічної експертизи	Вказується рід або вид експертизи; формулюються питання, що виносяться на розгляд експерта; призначається експерт або визначається судово-експертна установа, працівникам якої доручено провадження експертизи; наводиться перелік матеріалів, які надаються у розпорядження експерта

1	2
3. Резолютивна частина постанови про призначення судово-економічної експертизи	Має бути ретельно продуманий план і мати на меті реалізацію конкретних завдань
4. План-графік проведення судово-економічної експертизи	Коротко викладаються факти справи та обставини, у зв'язку з якими виникла потреба у спеціальних бухгалтерських знаннях, а також особливості об'єкта дослідження, які можуть мати значення для надання висновку. Закінчується ця частина формулюванням підстав для призначення експертизи з посиланням на ст. 75 та ст. 196 КПКУ
5. Описова частина постанови про призначення судово-економічної експертизи	Підстава для проведення судових експертиз

### **Завдання 2 (діагностичне)**

*Необхідно:* визначити чи є правомірними дії кожного із суб'єктів у наведеній ситуації.

*Дані для виконання:*

У процесі розслідування кримінальної справи за постановою слідчого Малинського міськрайвідділу внутрішніх справ на ТзОВ "Альфа" проведено інвентаризацію. У роботі інвентаризаційної комісії брав участь судовий експерт-бухгалтер П. И. Палій, який раніше працював економістом на даному підприємстві. Посилаючись на чинне законодавство, слідчий виніс П. И. Палію догану за порушення прав експерта-економіста. П. И. Палій оскаржив дії слідчого.

### **Завдання 3 (діагностичне)**

*Необхідно:* визначити необхідність призначення судово-економічної експертизи у наведеній ситуації.

*Дані для виконання:*

Кримінальна справа за обвинуваченням керівника та головного бухгалтера комерційного коледжу у нецільовому використанні коштів Державного бюджету порушена слідчим прокуратури Софіївського району В. И. Вільховським на підставі отриманого акту ревізії, проведеної в комерційному коледжі.

Обвинувачені свою вину не визнають, тому подали клопотання слідчому про призначення судово-економічної експертизи. Керівник і головний

бухгалтер коледжу пропонують винести на вирішення експерта-економіста питання: чи правомірним є віднесення на фактичні витрати загального та спеціального фонду комерційного коледжу витрат із нарахування допомоги з тимчасової втрати працездатності у 2007 р.?

#### ***Завдання 4 (діагностичне)***

*Необхідно:* визначити на підставі наведених даних доцільність та правомірність дій суду (слідчого), щодо призначення судово-економічної експертизи.

*Дані для виконання:*

Нижче наведено випадки, в яких судом призначено судово-економічну експертизу.

1. На складі ВАТ "Житомирхлібзавод", проведено інвентаризацію, в результаті якої виявлено недостачу борошна на суму 13 000 грн у комірниці І. О. Іваненко. Комірниця оскаржує розмір недостачі, пояснюючи це тим, що інвентаризаційна комісія не прийняла до заліку списання борошна в межах норм природного убутку. За її клопотанням, слідчим у ході проведення дослідчої перевірки, призначено ревізію. У результаті проведеної ревізором інвентаризації виявлено недостачу борошна на суму 16 000 грн. За цим фактом проти комірниці І. О. Іваненко порушено кримінальну справу. Після розгляду зібраних матеріалів слідчим призначено судово-економічну експертизу.

2. Під час проведення ревізії на складі ВАТ "Колос" виявлено недостачу цукру на суму 46 940 грн у матеріально відповідальній особі складу – комірниці М. О. Марченко. У процесі розслідування кримінальної справи, порушеної за цим фактом, з'ясовано, що розкрадання запасів здійснено М. О. Марченко. Вона визнала свою вину й погодилася відшкодувати завданий підприємству збиток. Для уточнення обставин справи слідчим призначено судово-економічну експертизу.

#### ***Завдання 5 (евристичне)***

*Умова.*

До НДІ судових експертиз за ухвалою судді Київського районного суду м. Харкова М. Д. Іванова надійшли матеріали цивільної справи № 3-481 за скаргою І. Т. Литвиненко (директора торгової фірми "Зоря") на неправомірні дії нотаріуса: зацікавлена сторона: АКБ "Дар".

На розв'язання експертизи поставлене таке запитання:

1. Чи відповідає кредитному договору № 30-08-02 від 30.08.20\_\_ р. сума заборгованості І. Т. Ливиненко у розмірі 5 281 718,37 грн перед АКБ "Дар" станом на 03.03.20\_\_ р.?

Для проведення експертизи надані матеріали цивільної справи:

кредитний договір № 30-08-902 від 30.08.20\_\_ р.;

додаткова угода № 31 від 17.11.20\_\_ р. до кредитного договору № 30-08-02 від 30.08.20\_\_ р.;

розрахунок заборгованості торгової фірми "Сплав" перед АКБ "Дар" за кредитним договором № 30-08-02 від 30.08.20\_\_ р. станом на 03.03.20\_\_ р.;

довідка АКБ "Дар" про виконання умов позичальником кредитного договору № 30-08-02 від 30.08.20\_\_ р.

*Завдання:*

1. Проаналізувати, чи всі необхідні документи надані для проведення дослідження з поставленого запитання.

2. Визначити, який процесуальний документ необхідно скласти за даних умов.

### **Завдання 6 (евристичне)**

*Умова.*

Для проведення судово-економічної експертизи до державної експертної установи надійшла постанова прокурора Черкаської області П. І. Іванченка.

На вирішення експертизи поставлені такі запитання:

1. Чи підтверджується документально отримання в серпні 20\_\_ р. підприємством "Аріанда" основних засобів за договором купівлі-продажу № 44 від 01.08.20\_\_р. за накладними № 20 від 12.08.20\_\_ р. та № 22 від 24.08.20\_\_ р.?

2. Чи відповідно до чинного законодавства складені накладні № 20 від 12.08.20\_\_ р. та № 22 від 24.08.20\_\_ р.?

Для проведення дослідження експерту надані:

головна книга корпорації "Авізо" за 20\_\_ р.;

касова книга корпорації "Авізо" за 20\_\_ р.

Експертом протягом п'яти днів з дня одержання завдання на проведення експертизи було заявлене клопотання про надання необхідних матеріалів.

**Завдання:**

1. Визначити перелік документів, необхідних для відповіді на поставлені запитання.
2. Визначити, який процесуальний документ необхідно скласти за умови, що клопотання задоволено частково: надані накладні № 20 від 12.08.20\_\_ р. та № 22 від 24.08.20\_\_р.

**Завдання 7 (евристичне)**

**Умова.**

До експертної установи надійшов лист від слідчого прокуратури Московського району м. Харкова з проханням провести судово-економічну експертизу з такого питання:

1. Чи підтверджуються документально висновки КРУ, викладені в акті ревізії № 662 від 10.03.20\_\_ р., щодо нецільового використання бюджетних коштів товариством з обмеженою відповідальністю "Алмаз" в 20\_\_ р.?

На дослідження надані такі документи:

головна книга за 20\_\_р.;

касова книга за 20\_\_ р.

**Завдання:**

1. Проаналізувати, чи всі необхідні документи надані для відповіді на поставлені запитання. У разі необхідності скласти клопотання.

**Завдання 8 (евристичне)**

**Умова.**

Постановою слідчого РВ УМВС Дзержинського району м. Харкова від 24.09.20\_\_ р. призначена судово-економічна експертиза за кримінальною справою № 443 за обвинуваченням головного бухгалтера АТП № 2587 у розкраданні готівки шляхом викривлення даних про нараховану заробітну плату водіям.

На вирішення експерта-економіста поставлені такі завдання:

1. Розрахувати компенсацію за втрату частини заробітної плати всім працівникам підприємства (200 осіб) за період з 01.01.20\_\_ по 31.12.20\_\_ рр.
2. Перевірити висновки ревізії щодо необґрунтованого нарахування заробітної плати будівельній бригаді шляхом завищення тарифних розцінок.

Для проведення експертизи залучено експертів-економістів І. І. Петрова, К. Л. Звягінцева, О.О. Проскуру. Строк проведення експертизи – з 17.10. 20\_\_ до 29.10.20\_\_ рр.

## 6. Дослідницька стадія судово-економічної експертизи

**Ключові терміни і поняття:** основні засоби, пересортиця, звичайна ціна, цінні папери, вантажна митна декларація, митна вартість, ліцензування, квотування

### **Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:**

- 6.1. Судово-економічна експертиза організаційно-правових засад підприємницької діяльності.
- 6.2. Судово-економічна експертиза операцій з грошовими коштами.
- 6.3. Судово-економічна експертиза матеріалів інвентаризацій.
- 6.4. Судово-економічна експертиза операцій, пов'язаних з рухом основних засобів.
- 6.5. Судово-економічна експертиза операцій з нарахування та виплати заробітної плати.
- 6.6. Судово-економічна експертиза операцій, пов'язаних з обігом цінних паперів.
- 6.7. Судово-економічна експертиза під час виявлення та розслідування правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків.
- 6.8. Судово-економічна експертиза зовнішньоекономічних операцій.

**Студенти, вивчивши цю тему, зможуть** ознайомитись, зрозуміти, опанувати та охарактеризувати:

- ✓ об'єкти, інформаційно-методичне забезпечення та методику експертного дослідження господарських операцій з коштами, розрахунками та іншими активами;
- ✓ об'єкти, інформаційно-методичне забезпечення та методику експертного дослідження необоротних матеріальних і нематеріальних активів;
- ✓ експертне дослідження операцій із цінними паперами;
- ✓ об'єкти, інформаційно-методичне забезпечення та методику експертного дослідження операцій з матеріальними запасами;
- ✓ експертне дослідження під час виявлення та розслідування правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків;
- ✓ об'єкти, інформаційно-методичне забезпечення та методику експертного дослідження зовнішньоекономічних операцій.

## **6.1. Судово-економічна експертиза організаційно-правових засад підприємницької діяльності**

Правові основи підприємницької діяльності визначені Господарським кодексом України (ГКУ). Держава гарантує всім підприємцям рівні права і створює рівні можливості для доступу до матеріально-технічних, фінансових, трудових, природних, інформаційних та інших ресурсів, а також гарантує недоторканність майна і забезпечує захист права власності підприємств, що підкреслюється в ст. 41 Конституції України.

Підприємець, у свою чергу, зобов'язаний не заподіювати шкоди навколишньому середовищу, не порушувати охоронювані законом права й інтереси громадян, підприємств і установ, організацій і держави. За заподіяну шкоду підприємець несе майнову та іншу, установлену законом, відповідальність.

**Першим етапом дослідження** матеріалів про фінансово-господарську діяльність різних підприємницьких структур є **ознайомлення з даними про склад засновників підприємства, його керівництво і штат матеріально-відповідальних осіб.**

Слід урахувати, що **суб'єктами підприємницької діяльності** можуть бути громадяни України та інших держав, не обмежені в правоздатності чи дієздатності, а також юридичні особи усіх форм власності. Не можуть займатися підприємницькою діяльністю військовослужбовці, працівники правоохоронних органів, а також органів державної влади й управління, в обов'язки яких входять контроль за діяльністю підприємств.

**Не можуть бути зареєстровані як підприємці** особи, що мають непогашену судимість за корисливі злочини. Вони не можуть виступати як співзасновники підприємницьких структур і займати керівні посади, зв'язані з матеріальною відповідальністю.

**Основною ланкою економічної системи України** є підприємство, що відповідно до чинного законодавства, є самостійним суб'єктом господарювання. Відповідно до ст. 63 ГКУ в нашій країні можуть діяти підприємства таких видів:

приватне підприємство, що діє на основі приватної власності громадян чи суб'єкта господарювання (юридичної особи);

підприємство, що діє на основі колективної власності (підприємство колективної власності);

комунальне підприємство, що діє на основі комунальної власності територіальної громади;

державне підприємство, що діє на основі державної власності;  
підприємство, засноване на змішаній формі власності (на базі об'єднання майна різних форм власності).

Найбільш розповсюдженою організаційно-правовою формою підприємств в Україні в даний час є господарчі товариства. Закон України "Про господарчі товариства" виділяє такі види господарських суб'єктів:

1. Акціонерне товариство.
2. Товариство з додатковою відповідальністю.
3. Товариство з обмеженою відповідальністю.
4. Повне товариство.
5. Командитне товариство.

**Підприємство вважається створеним і набуває права юридичної особи з моменту його державної реєстрації.**

Для державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності особа (заявник) подає в органи державної реєстрації такі документи:

а) установчі документи в повному обсязі, що відповідно до чинного законодавства необхідні для створення тієї чи іншої форми суб'єкта підприємницької діяльності, а саме:

рішення власника (власників) про створення юридичної особи (крім приватного підприємства). Якщо власників два чи більш, таким рішенням є установчий договір, а також протокол установчих зборів у випадках, передбачених законом;

статут, якщо відповідно до законодавства це необхідно для створення організаційно-правової форми суб'єкта підприємницької діяльності;

б) реєстраційну картку встановленого зразка, що одночасно є заявою про державну реєстрацію;

в) документ, що підтверджує внесення плати про державну реєстрацію;

г) документ, що підтверджує сплату власником внеску в статутний фонд суб'єкта підприємницької діяльності в розмірі, передбаченому законом.

Наприклад, Законом України "Про господарчі товариства" передбачено, що до моменту реєстрації товариства з додатковою відповідальністю, кожний з учасників зобов'язаний сплатити не менш 30 % зазначеного в установчих документах внеску. Крім того, законодавством установлені мінімальні розміри статутного фонду для акціонерних товариств і товариств з обмеженою відповідальністю.

У випадку зміни назви, організаційно-правової форми, а також форми власності, суб'єкт підприємницької діяльності в місячний термін з моменту



зазначених змін зобов'язаний подати документи для перереєстрації з підтвердженням опублікування інформації про це в засобах масової інформації.

Перереєстрації суб'єктів підприємницької діяльності проводиться в такому ж порядку, як і реєстрація.

Підлягають також державної реєстрації зміни і доповнення, внесені в установчі документи підприємства, а також зміни суб'єктом підприємницької діяльності свого місцезнаходження (місця проживання).

Підставою для взяття суб'єкта підприємницької діяльності на облік в органах державної податкової служби є копія реєстраційної картки, посвідчення про державну реєстрацію та копії установчих документів. За наявності цих документів термін постановки на облік у податковій інспекції не повинний перевищувати двох днів.

Для одержання дозволу на виготовлення печаток і штампів, суб'єкт підприємницької діяльності (уповноважена їм особа) подає відповідному органу внутрішніх справ посвідчення про державну реєстрацію, два екземпляри зразків печаток і штампів, що затверджуються власником і додаткових погоджень не вимагають, а також документ, що підтверджує внесення плати за видачу дозволу на виготовлення печаток. На печатках і штампах повинен обов'язково вказуватися ідентифікаційний код підприємства.

Свідчення про державну реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності і копія документа, що підтверджує взяття його на облік в органах податкової служби, є підставою для відкриття рахунків у будь-яких банках у встановленому законом порядку.

**Наступним етапом** перевірки правових основ функціонування суб'єктів підприємницької діяльності є формальна перевірка наявності установчого договору, зареєстрованого статуту підприємства, посвідчення про державну реєстрацію, ідентифікаційного коду, посвідчення про взяття суб'єкта підприємницької діяльності на облік, в органах державної податкової служби, Пенсійному фонді, фонді соціального страхування, дозволу на виготовлення печаток і штампів, а також відомості про наявні у підприємства поточні, валютні та інші рахунки в установах банку. На цьому етапі необхідно переконатися, що сторінки статуту й установчого договору пронумеровані, прошнуровані, скріплені печаткою органа державної реєстрації, у них немає виправлень від руки. Підписи засновників повинні бути нотаріально завірени.

На цьому етапі необхідно також перевірити порядок формування статутного фонду підприємства, діяльність якого досліджується. Згідно з чинним

законодавством, для більшості господарчих товариств усі внески в статутний фонд повинні бути зроблені протягом календарного року з моменту реєстрації підприємства. Якщо ця умова не виконується, діяльність товариства є незаконною. Експерт також повинен перевірити відповідність організаційно-правових форм підприємства їх видам діяльності. Наприклад, діяльність з виготовлення і реалізації наркотичних засобів, військової зброї, боєприпасів, вибухових речовин, видобуток янтарю, охорона важливих державних об'єктів, виготовлення ракетноносіїв може, здійснюється тільки державними підприємствами. Проведення ломбардних і довірчих операцій може здійснюватися тільки товариствами з додатковою відповідальністю, а акціонерні товариства і товариства з обмеженою відповідальністю займатися такими операціями не мають права.

Підприємці мають право без обмежень здійснювати самостійно будь-яку діяльність, яка не суперечить чинному законодавству, що регулює окремі види підприємництва.

**Обмеженню (ліцензуванню)** підлягають ті види підприємницької діяльності, що безпосередньо впливають на здоров'я людини, навколишнє середовище, безпеку держави. Для здійснення підприємницької діяльності, що підлягає ліцензуванню, необхідно одержати ліцензію (спеціальний дозвіл) та дотримуватися визначених умов і правил здійснення даного виду діяльності.

Згідно з чинним законодавством деякі види підприємництва підлягають **патентуванню**. Об'єктом такого правового регулювання відповідно до цього Закону є торгова діяльність за готівкові кошти, а також з використанням інших форм розрахунків і кредитних карток на території України, діяльність з обміну готівкових валютних цінностей, а також діяльність з надання послуг у сфері грального бізнесу та побутових послуг.

Тому, на наступному етапі дослідження експерт повинен перевірити наявність у підприємців необхідних ліцензій і торгових патентів, терміни їх дії і відповідність їх видам діяльності, що здійснюють ці суб'єкти, а також своєчасність внесення плати за торгові патенти. При цьому експерту-економіст треба пам'ятати, що нарахований до сплати податок на прибуток суб'єкта підприємницької діяльності зменшується на суму платежів зі сплати вартості торгового патенту.

Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" ввів в організацію бухгалтерського обліку таке поняття як **облікова політика**, що є сукупністю принципів, методів і процедур, використовуваних підприємством для складання і подання фінансової звітності.

Відповідно до **принципу послідовності**, необхідно, щоб підприємство забезпечувало постійне (щорічне) застосування обраної облікової політики. Причому зміна облікової політики можлива тільки у випадках, передбачених національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(с)БУ). Оскільки підставою для складання фінансової звітності є дані бухгалтерського обліку, а він ведеться щодня із застосуванням обраної облікової політики, підприємству необхідно починаючи свою діяльність (чи з моменту переходу на нові національні стандарти) сформулювати свою облікову політику, відбивши її у відповідному наказі.

**Наказ про облікову політику** підприємства повинен включати такі розділи:

1. Визначення терміну операційного циклу.
2. Порядок віднесення необоротних матеріальних активів до малоцінних необоротних активів і основних засобів.
3. Методи нарахування амортизації основних засобів.
4. Порядок переоцінки і методи амортизації нематеріальних активів.
5. Методи оцінювання вибуття запасів.
6. Порядок визначення резерву сумнівних боргів.
7. Створення резерву для забезпечення майбутніх витрат.
8. Порядок визнання доходу, пов'язаного з наданням послуг.
9. Перелік і склад статей калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг).
10. Визначення бази розподілу постійних загальновиробничих витрат.
11. Форму ведення бухгалтерського обліку.
12. Інші відомості про організацію бухгалтерського обліку на підприємстві.

А оскільки основними об'єктами, що направляються на дослідження експерту-економісту, є облікові документи, реєстри та фінансова звітність підприємства, то йому, для правильного оцінювання наданої інформації, необхідно ознайомитися з прийнятою на підприємстві обліковою політикою і з порядком її застосування протягом досліджуваного періоду. Для цього експерту потрібно дослідити відповідний наказ про облікову політику.

Починаючи з 1 липня 1997 року в Україні визначено таке поняття як "податковий облік". Тому експерту-економісту перед дослідженням даних податкової звітності необхідно ознайомитися з принципами ведення податкового обліку на підприємстві та його зв'язком з бухгалтерським обліком.

І, нарешті, якщо підприємство перейшло на спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, то експерту-економісту необхідно перевірити, чи є на цьому підприємстві належним чином оформлене посвідчення про перехід на сплату єдиного податку.

## **6.2. Судово-економічна експертиза операцій з грошовими коштами**

Як показує практика, найбільше число випадків порушень фінансової дисципліни та корисливих зловживань допускається під час здійснення касових і розрахункових операцій. Тому дослідження операцій з грошовими коштами є найбільш характерною ділянкою експертної роботи.

**Основними завданнями** судово-економічної експертизи щодо стану операцій з грошовими коштами в касі та на рахунках в банку є:

установлення правильності документального оформлення операцій з руху грошових коштів;

визначення документальної обґрунтованості нестач (лишків) грошових коштів;

визначення і підтвердження розміру заподіяної шкоди, відповідальних за неї осіб та її причин, з метою їх профілактики;

установлення та підтвердження розміру матеріального збитку, завданого матеріально відповідальною особою в результаті навмисних корисливих правопорушень;

установлення відповідності відображених в бухгалтерському обліку господарських операцій з грошовими коштами нормам чинного законодавства;

установлення причин, які сприяли навмисним правопорушенням у господарських операціях з грошовими коштами;

установлення правильності методики проведення документальної ревізії грошових коштів у касі і на рахунках у банку і достовірності її результатів.

**Матеріалами, що направляються на економічну експертизу під час дослідження касових і розрахункових операцій, є:**

касові книги і звіти касира з доданими до них прибутковими і видатковими ордерами й іншими грошовими документами;

книги обліку розрахункових операцій і розрахункові книжки;

виписки установ банку з поточного, валютного й інших рахунків;

платіжні доручення, вимоги-доручення, рахунки-фактури й інші документи, що додаються до виписок банку;

чекові книжки і корінці використаних і анульованих чеків;  
платіжні відомості на видачу заробітної плати;  
журнал № 1 і відомості 1.1 та 1.2;  
акти внутрішніх ревізій каси і попередніх перевірок;  
переписка з установами банків та іншими фінансовими органами.

Порядок приймання, видачі й обліку готівки, а також оформлення касових документів регламентуються Положенням про ведення касових операцій у національній валюті України, затверджених Національним банком України від 19.02.2001 року.

Згідно з цим Положенням, на підприємствах всіх форм власності в терміни, встановлені керівником, повинна проводитися раптова інвентаризація наявних грошових засобів, що знаходяться в касі, (у тому числі валютних), цінних паперів, чеків, бланків суворої звітності й інших цінностей. Тому експерт-економіст, ознайомившись з матеріалами проведених інвентаризацій, повинен оцінити правильність оформлення актів відповідно до вимог, визначених в Додатку 1 Положення про ведення касових операцій.

У разі виявлення в касі нестачі або надлишків готівки **дослідження касових операцій** проводиться, як правило, у такій послідовності:

1) порівнюються записи в касовій книзі з прибутковими і видатковими касовими документами. Визначається повнота і правильність оформлення документації. При цьому необхідно зіставити дані, зазначені в прибуткових касових ордерах, з даними записів на контрольній стрічці реєстраторів розрахункових операцій (якщо вони є на підприємстві) або з даними розрахункових книжок;

2) перевіряється арифметична достовірність підрахунків у касовій книзі сум операцій за кожний день і правильність переносу залишків на наступну сторінку книги;

3) встановлюється тотожність записів у касовій книзі записам у звітах касира за кожний операційний день;

4) аналізуються по суті операції за даними документів, що додаються до прибуткових і видаткових касових ордерів.

**Найбільш характерними видами зловживань під час здійснення касових операцій є:**

а) оформлення видаткових операцій по касі недоброякісними і підробленими документами. При цьому недоброякісність документа встановлюється криміналістичними експертизами, а дослідження сутності операції (порядок відображення в облікових регістрах, заподіяний збиток і т. п.) покладається на експерта-економіста;

б) підробки в касових книгах і касових звітах;

в) присвоєння готівки, отриманих за чековою книжкою в банку, шляхом підробки банківських виписок;

г) незаконна видача наявних коштів з каси, шляхом підробки авансових звітів з відрядження.

Для виявлення таких порушень аналізуються дані таких документів: посвідчення про відрядження; журнал реєстрації службових відряджень; авансові звіти з усіма доданими до них виправдувальними документами; видаткові касові ордери; записи в журналі та відомості № 3; касова книга; дані зустрічних перевірок підприємств, куди виїжджали відповідні працівники; пояснення осіб, що мають службові відносини з працівниками, які (фактично або фіктивно) знаходилися у відрядженні.

Особливу увагу у процесі проведення експертного дослідження необхідно приділити повноті оприбуткування готівки і цільовому її використанню.

**Під час перевірки своєчасності і повноти оприбуткування коштів,** що надходять у касу підприємства від здійснення господарської діяльності, записи в касовій книзі звіряються за сумами та датами з даними відповідних прибуткових касових ордерів (із залученням у разі потреби таких виправдувальних документів: товарних і касових чеків, розрахункових квитанцій, квитанцій до прибуткових касових ордерів, рахунків-фактур, товарно-транспортних і податкових накладних та інших документів). Перевіряються також проведення записів з реєстрації зазначених ордерів (за сумами та датами) у журналі реєстрації прибуткових і видаткових касових документів.

У разі необхідності більш глибокої перевірки повноти оприбуткування в касі готівки, отриманої з різних джерел, експерт-економіст повинен проаналізувати також обороти відомості 1 за дебетом рахунка 301 "Каса" у зіставленні з оборотами за кредитом кожного з кореспондуючих рахунків (311 "Поточні рахунки в національній валюті", 631 "Розрахунки з постачальниками і підрядниками", 661 "Розрахунки з оплати праці", 681 "Розрахунки за авансами отриманими" та інших) з наступним порівнянням їх з відповідними записами в касовій книзі та даними документів, що підтверджують одержання підприємством певних сум готівки у визначений термін.

Крім того, для оцінювання повноти і своєчасності оприбуткування готівки конкретним підприємством експерт може використовувати дані зустрічних документальних перевірок (або клопотати про їхнє проведення)

на підприємствах-покупцях (замовниках), і взаємних порівнянь касових документів про одержання готівки з даними покупців.

**Під час перевірки цільового використання готівки**, отриманої підприємством в установі банку, використовуються банківські виписки, касові книги і звіти касира, видаткові касові ордери, журнали 1 за кредитом рахунку 301 "Каса", книги обліку придбання товарів (робіт, послуг), а також документи, що підтверджують факти використання готівкових коштів за призначенням. Крім того, для перевірки можуть використовуватися товарні і касові чеки, проїзні документи, інші розрахункові документи, а також акти про закупівлю товарів, платіжні (розрахунково-платіжні) відомості, договори купівлі-продажу, авансові звіти підзвітних осіб та ін.

Суми і напрями використання готівки, отриманої у касі банку, порівнюються з аналогічними показниками її фактичної витрати із залученням відповідних виправдувальних документів. За результатами такої перевірки експертом-економістом встановлюються факти нецільового використання готівки, з'ясовуються їхні причини. При цьому експерту треба пам'ятати, якщо тільки частина отриманої в банку готівки була використана за цільовим призначенням, а інша не здана в касу підприємства, то сума витраченої на інші цілі готівки, повинна кваліфікуватися як нецільове використання коштів. Вважаються порушенням касової дисципліни також випадки фактичного використання підприємством отриманої в банку готівки за цільовим призначенням, але без надання належним чином оформлених підтверджуючих документів.

Усі вільні грошові кошти підприємство зобов'язане зберігати на рахунках у банках. Тому перед початком дослідження розрахункових операцій, експерт зобов'язаний запросити довідку, про всі наявні у підприємства рахунки в установах банків – спеціальні, валютні, поточні та ін. Банки самостійно контролюють використання коштів, що зберігаються на рахунках, однак це не виключає можливості фінансових порушень під час здійснення розрахункових операцій.

**Початковим етапом дослідження операцій за кожним рахунком** є перевірка тотожності залишків коштів на кінець кварталу (року) за даними:

а) виписок банку;

б) бухгалтерських балансів і облікових реєстрів підприємства (Головної книги, журналу № 1).

Потім за кожний звітний період звіряють записи в реєстрах синтетичного (Головна книга) і аналітичного обліку (журнал № 1 і відомість

№ 1.2), роблять підрахунок щоденних, щомісячних і кварталних підсумків, погоджуючи постійно підсумки з виписками банку. Необхідно також установити, що експерту пред'явлені усі виписки банку. Якщо на підприємстві відсутні окремі виписки, то треба одержати з банку завірені їх копії. За наявності розбіжностей між обліковими даними підприємства і виписками банку треба з'ясувати їх причини

Дослідження розрахункових операцій є найважливішою частиною експертної роботи і воно повинно проводитися в нерозривному зв'язку з перевіркою інших операцій – касових, банківських, товарних і виробничих. Це зумовлюється тим, що перераховані операції, прямо чи побічно, впливають на розрахункові взаємини підприємства. Тому експерт повинен переконатися у відповідності кожної виписки банку доданому виправдувальному документу, як платіжному, так і товарному. Особливу увагу треба приділити обґрунтованості записів за кредитом рахунку 311 "Поточні рахунки в національній валюті" у кореспонденції з рахунками витрат на виробництво, адміністративних витрат і витрат на збут. Тому що іноді такі записи маскують випадки оплати матеріальних цінностей, що неоприбутковуються, під видом оплати різного роду послуг. У цьому випадку необхідно перевірити наявність штампа банку на всіх доданих до виписки платіжних документів. Кожен випадок відсутності банківського штампа на цих документах чи випадок виправлення в них суми або дати вимагають перевірки оригіналів документів в установі банку.

Якщо в результаті порівняння наявних на підприємстві банківських виписок і платіжних документів із записами та документами, що зберігаються в банку, будуть виявлені розбіжності, то експерт повинен встановити та зазначити у своєму висновку справжні напрями витрати грошових коштів.

Експерту-економісту також треба проаналізувати банківські операції за їх змістом й установити:

чи не допускалося неправильне перерахування авансів і платежів за безтоварними рахунками, а також оплата рахунків інших організацій, які не мають господарських зв'язків з підприємством, що перевіряється;

наскільки правильно використовувалися на підприємстві отримані позички і чи є достовірними документи на їх одержання;

наскільки раціональними на підприємстві є форми розрахунків і чи сприяють вони прискоренню обіговості коштів підприємства.

**Об'єктом судово-економічної експертизи обов'язково повинні також бути такі видаткові операції:** перекази грошових сум з поточного



рахунку на рахунки в ощадних банках (іноді вони пов'язані з передачею грошей підставним особам чи з розкраданням коштів); повнота відображення сум виторгу, які надходять на поточний рахунок; використання коштів в особистих цілях окремих посадовців, наприклад, для оплати з поточного рахунку підприємства штрафів, що мають персональний характер, а також оплати послуг неслужбового характеру, отриманих окремими працівниками і т. д.

У цих випадках експерт повинен ретельно перевірити операції з перерахування грошей, звернувши увагу на обґрунтованість і законність даних операцій, порядок їх відображення в облікових регістрах та відповідність даним первинних документів.

### **6.3. Судово-економічна експертиза матеріалів інвентаризацій**

Основним джерелом інформації, що представляється експерту-економісту під час розслідування злочинів, пов'язаних з розкраданнями майна підприємств, є матеріали проведених інвентаризацій.

Досліджуючи дані інвентаризації, **експерт повинен з'ясувати:**

наскільки повно вона проведена;

чи була присутня під час перевірки матеріально-відповідальна особа, чи був у складі інвентаризаційної комісії фахівець, що добре знає особливості збереження, обліку і використання даного виду матеріалів;

чи виявлені надлишки та нестачі цінностей, і як вони відображені в бухгалтерському та податковому обліку;

чи правильно розрахований збиток від нестач матеріальних цінностей і т. п.

У процесі перевірки правильності оформлення акту інвентаризації експерт-економіст повинен переконатися в тім, що до початку інвентаризації матеріально відповідальна особа дала розписку про те, що всі прибуткові і видаткові документи включені їм у звіти і здані в бухгалтерію, і всі цінності, що надійшли на склад, оприбутковані, а ті що вибули – списані за витратами. У цій же розписці повинні бути зазначені останні номери прибуткових і видаткових документів.

**Експерт також повинен перевірити:** чи пронумеровані сторінки інвентаризаційного опису; чи виведені підсумки за кожною сторінкою відомості; чи підписана кожна сторінка всіма членами інвентаризаційної комісії;

чи зазначено прописом наприкінці опису кількість заповнених рядків; чи мається наприкінці акта розписка матеріально відповідальної особи про те, що всі зазначені в акті цінності перевірені в його присутності, шляхом перерахування, зважування й обмірювання, що пропусків цінностей при інвентаризації не було, що в зв'язку з цим, він не має претензій до інвентаризаційної комісії, і що всі зазначені в акті цінності прийняті їм на відповідальне збереження. Якщо в інвентаризаційних описах маються виправлення, то експерт повинен переконатися, що кожне з них завірене підписами всіх членів комісії.

Досліджуючи порівнювальні відомості, експерт-економіст повинен встановити характер розбіжностей між фактичними залишками товарно-матеріальних цінностей на момент проведення інвентаризації й обліковими даними на цю дату. Експерт повинен також ознайомитися з письмовими поясненнями матеріально відповідальних осіб про причини виявлених надлишків і нестач. У разі необхідності проведення додаткової інвентаризації про стан і рух матеріальних ресурсів на підприємстві експерт повинен проаналізувати інформацію з протоколів допитів свідків і матеріально відповідальних осіб, отриману слідчим.

Необхідно також перевірити **обґрунтованість списання нестач матеріалів у межах норм природного збитку**. При цьому слід пам'ятати, що природний збиток нараховується не за всіма матеріальними цінностями, а тільки за тими щодо яких є затверджені у встановленому порядку норми. Природний збиток не нараховується майже за всіма промисловими, а також за деякими, передусім штучними, продовольчими товарами. Причому, природний збиток може бути врахований тільки після проведення інвентаризації, за фактичної наявності нестачі і тільки в її межах. Доволі часто, природний збиток списується з метою перекриття нестач і втрат, пов'язаних з навмисними діями посадових і матеріально відповідальних осіб. З такою метою, іноді складаються і підроблені акти на списання матеріальних цінностей для покриття нестач, виявлених у ході інвентаризації. Для виявлення таких фактів, експерт-економіст ретельно аналізує первинні документи і записи в облікових регістрах про рух матеріалів, порівнюючи дати надходження матеріальних цінностей та їх списання з датами проведення інвентаризації.

Від природного збитку треба відрізнити **псування товарів**, наприклад, бій пляшок, бомбаж консервів і т. д. На псування товарів матеріально-відповідальні особи повинні складати спеціальні акти, а самі товари повинні

бути реалізовані (якщо це можливо) чи знищені, що повинно підтверджуватися відповідними, належним чином оформленими документами. Необхідно проаналізувати і склад комісій, що підписують акти на списання товарно-матеріальних цінностей, і встановити, чи не складають такі акти постійно, ті ж самі особи, чи вказуються в цих актах причини втрат та пошкоджень товарів і матеріалів.

Ретельно треба розглянути і правильність відображення в обліку результатів, виявлених під час інвентаризації пересортиці товарно-матеріальних цінностей.

**Пересортицею** називають такий випадок, коли під час інвентаризації, стосовно подібних товарно-матеріальних цінностей, одночасно зафіксовані надлишки та нестачі

У процесі регулювання інвентаризаційних різниць, взаємний залік надлишків і нестач, які утворилися внаслідок пересортиці, може бути допущено тільки стосовно товарно-матеріальних цінностей однакових найменувань в тотожній кількості за умови, що ці надлишки і нестачі утворилися за той самий звітний період у тієї ж самої матеріально відповідальної особи. У випадку, якщо при заліку нестач надлишками у разі пересортиці, вартість відсутніх цінностей перевищить суму надлишків, то різниця повинна бути віднесена на винних осіб.

Якщо конкретні винуватці пересортиць не встановлені, то сумові різниці розглядаються як нестачі цінностей понад норми природного збитку і відносяться на результати фінансово-господарської діяльності. Причому, експерт-економіст повинен звернути увагу на те, щоб у протоколах інвентаризаційної комісії були б надані пояснення, чому ці нестачі не можуть бути віднесені на винних осіб.

Надлишки матеріалів, виявлені під час інвентаризації, відповідно до нових національних Положень (стандартами) бухгалтерського обліку (П(с)БУ), відносяться до інших доходів від операційної діяльності. Тобто на суму виявлених надлишків робиться бухгалтерський запис Дт 20 "Запаси", 28 "Товари" і Кт 719 "Інші доходи від операційної діяльності". А в податковому обліку сума виявлених надлишків включаються до складу доходів і є об'єктом оподаткування.

**Нестачі** можуть бути двох видів – у межах норм природного збитку та понад встановлених норм. Згідно з Положенням про інвентаризацію майна

державних підприємств, що приватизуються, а також майна державних підприємств і організацій, що передається в оренду, затвердженого постановою КМУ № 158 від 02.03.1993 р., **нестача цінностей у межах встановлених норм природного збитку** списується на витрати виробництва (обігу). Однак П(с)БУ 16 "Витрати" вказує, що до складу виробничої собівартості продукції включаються тільки прямі матеріальні витрати. Тобто нестача в межах норм природного збитку певних матеріалів може бути списана на собівартість продукції, якщо точно встановлено, що ці матеріали можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. На таку суму нестачі може бути складена проводка Дт 23 "Виробництво" Кт 20 "Виробничі запаси".

Нестачі в межах норм природного збитку з інших матеріальних цінностей відносяться до інших операційних витрат. На таку суму нестачі складається проводка Дт 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей" Кт 20 "Виробничі запаси", 28 "Товари". У податковому обліку всі нестачі в межах норм природного збитку включаються до складу витрат.

**Нестачі ж понад затверджені норми збитку**, про що треба пам'ятати експерту-економісту, у податковому обліку з валових витрат виключаються. У бухгалтерському обліку такі нестачі за обліковими цінами спочатку відносяться на рахунок 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей", тобто складається проводка Дт 947 і Кт 20, 28, а відсутні матеріальні цінності спочатку відображаються за дебетом забалансового рахунка 072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей". При цьому експерту треба переконатися, що в обліку підприємства було сформовано податковий кредит з ПДВ у частині, що припадає на відсутні товарно-матеріальні цінності, і ця ж сума була віднесена на витрати звітного періоду.

Якщо винні особи з таких нестач не будуть встановлені, чи в позові до них буде відмовлено, то сума нестач списується на фінансовий результат роботи підприємства, тобто складається бухгалтерська проводка Дт 791 "Результат основної діяльності" і Кт 947 "Нестачі і втрати від псування цінностей".

У випадку встановлення винної в нестачі особи, експерт повинен переконатися, що цією особою відшкодовано суму заподіяного збитку.

Сума збитків, які повинні бути відшкодовані винними особами, розраховується, відповідно до "Порядку визначення розміру збитків

від розкрадань, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей", затверджених постановою КМУ від 22.01.1996 р. (із змінами і доповненнями), за формулою:

$$P_3 = [(B_B - A) \times I_{\text{інф}} + \text{ПДВ} + A_{\text{зб}}] \times 2 + V_{\text{п}} + V_{\text{р}}, \quad (6.1)$$

де  $P_3$  – розмір збитків, грн;

$B_B$  – балансова вартість матеріальних цінностей на момент встановлення факту нестачі, грн;

$A$  – амортизаційні відрахування, грн;

$I_{\text{інф}}$  – загальний індекс інфляції, який розраховується на підставі щомісяця обумовлених Мінстатом України індексів інфляції;

ПДВ – розмір податку на додану вартість, грн;

$A_{\text{зб}}$  – розмір акцизного збору, грн;

$V_{\text{п}}$  – фактичні витрати для відновлення пошкоджених або придбання нових ТМЦ, грн;

$V_{\text{р}}$  – фактична вартість робіт з відновлення (витрати на доставку матеріалів і усунення пошкоджень) за цінами на день вчинення правопорушення, грн.

Вартість нестач спирту етилового питного, спирту для виготовлення вин і шампанського, спирту коньячного, соків спиртових, визначається, виходячи з оптової ціни підприємства-виробника, з врахуванням акцизного збору (за встановленими ставками) та податку на додану вартість. Для розрахунку заподіяного збитку від нестач цих продуктів, визначена в такий спосіб ціна, збільшується на коефіцієнт 3.

При цьому сума розрахованого збитку в бухгалтерському обліку повинна відобразитися за Дт 375 "Розрахунки з відшкодування завданих збитків" і Кт 716 "Відшкодування раніше списаних активів", а сума нестачі в облікових цінах списується з кредиту 072 "Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей". Експерту також треба перевірити, щоб різниця між сумою нестачі товарно-матеріальних цінностей за обліковими цінами і розрахованою сумою збитку була перерахована до бюджету. Сума нестачі за обліковими цінами, що відшкодовується, у бухгалтерському обліку відноситься на фінансовий результат як доход від відшкодування раніше списаних цінностей, а в податковому обліку ця сума до складу валового доходу підприємства не включається.

#### **6.4. Судово-економічна експертиза господарських операцій, пов'язаних з рухом основних засобів**

Основні фонди визначають виробничий потенціал будь-якого виробництва. Тому на етапі становлення ринкових відносин і роздержавлення економіки значно збільшилась кількість правопорушень в процесі приватизації державного майна. Це визначає актуальність експертних досліджень, пов'язаних з рухом і використанням основних засобів на сучасному етапі реформування економіки. Причому перед експертом-економістом правоохоронними органами ставляться, як правило, дві групи питань. Перша, це питання, пов'язані з оцінюванням вартості основних засобів, друга – це питання, пов'язані з оцінюванням впливу господарських операцій з основними фондами, на суму податків і зборів, що сплачуються підприємством.

**Основними завданнями судово-економічної експертизи стану і операцій з основними засобами є:**

установлення правильності документального оформлення операцій з надходження. Переміщення та використання основних засобів;

установлення відповідності відображення в бухгалтерському обліку операцій з основними засобами вимогам чинних нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку та звітності;

установлення наявних фактів порушення чинного законодавства щодо правомірності та обґрунтування управлінських рішень відповідальних працівників підприємства в разі придбання, використання, реалізації і ліквідації окремих об'єктів основних засобів;

установлення посадової особи, яка відповідальна за здійснення та документальне оформлення незаконної господарської операції з основними засобами;

перевірка правильності віднесення окремих об'єктів до основних засобів;

перевірка правильності нарахування амортизації, своєчасність та повнота її віднесення до витрат підприємства;

установлення правильності визначення і списання збитків, що були понесення внаслідок ліквідації неповною мірою амортизованих об'єктів;

перевірка правильності введення обліку операцій, пов'язаних з реалізацією непотрібного і зайвого обладнання;

визначення впливу операцій з основними засобами на оподатковуваний прибуток.

**Джерелами інформації для дослідження операцій з основними фондами є:**

- акти прийому-передачі та акти ліквідації основних засобів;
- інвентарні картки, описи інвентарних карток з обліку основних засобів, інвентарні списки основних засобів за місцем їхнього розташування та експлуатації;
- матеріали інвентаризації та індексацій основних засобів;
- таблиці для розрахунку амортизації та зношування основних засобів;
- дефектні акти, кошториси та плани капітального (поточного) ремонту основних засобів;
- проектно-кошторисна документація реконструкції та модернізації об'єктів основних фондів;
- експертні оцінки майна підприємства;
- баланс (форма № 1) і звіт про власний капітал (форма № 4) фінансові звітності.

Згідно з (с)БУ під терміном **"основні засоби"** розуміють матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання в процесі виробництва, або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більш одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)

Вартісну межу розмежування необоротних активів на основні засоби та малоцінні необоротні матеріальні активи підприємство може встановити самостійно, що повинно бути зафіксовано в наказі про облікову політику. Тому на початку дослідження експерт-економіст повинен встановити правомірність віднесення окремих об'єктів до основних фондів. Причому він повинен пам'ятати, що об'єкт основних засобів визнається активом (і відповідно відображається в балансі та бухгалтерському обліку) тільки в тому випадку, якщо існує імовірність того, що підприємство в майбутньому отримує економічні вигоди від його використання і його вартість може бути точно визначена.

Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Одиницею обліку основних засобів є об'єкт основних фондів. Первісною вартістю основних засобів, внесених у статутний фонд підприємства, є погоджена засновниками (учасниками)

підприємства їх **справедлива вартість**, тобто сума, за якою може бути здійснений обмін цього об'єкта в результаті операції між обізнаними, зацікавленими сторонами.

**Для перевірки точності балансової (залишкової) вартості** експерт-економіст повинен перевірити матеріали індексацій вартості основних засобів; правильність застосовуваних норм амортизаційних відрахувань і понижуючих коефіцієнтів до них.

З переходом на національні П(с)БУ нарахування амортизації здійснюється протягом терміну корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється підприємством самостійно під час визнання цього об'єкта активом (під час зарахування на баланс), і припиняється на період його модернізації, добудування і реконструкції, пов'язаних з поліпшенням об'єкта, що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, очікуваних від використання об'єкта.

**Амортизація основних засобів може нараховуватися з застосуванням таких методів:**

1. прямолінійного;
2. зменшення залишкової вартості;
3. прискореного зменшення залишкової вартості;
4. кумулятивного;
5. виробничого.

Як уже зазначалося, методи нарахування амортизації повинні бути обов'язково зафіксовані в наказі про облікову політику підприємства. Суму нарахованої амортизації відображають за дебетом рахунків витрат підприємства і кредиту рахунка 13 "Зношування необоротних активів".

Підприємство може самостійно **переоцінити об'єкт основних засобів**, якщо його залишкова вартість значно (більш ніж на 10 відсотків) відрізняється від справедливої вартості на дату балансу. У випадку переоцінки об'єкта основних засобів на ту ж дату здійснюється переоцінка всіх об'єктів групи основних засобів, до якої відноситься даний об'єкт. Переоцінена первісна вартість і сума зношування при цьому визначаються множенням відповідно первісної вартості і суми зношування об'єкта на індекс переоцінки, який визначається діленням справедливої вартості об'єкта на його залишкову вартість. Усі ці моменти повинен враховувати експерт-економіст під час визначення вартості об'єктів основних фондів за даними бухгалтерського обліку.



До витрат на поліпшення основних фондів у податковому обліку відносять витрати на поточний і капітальний ремонт.

Підприємства усіх форм власності в податковому обліку мають право проводити щорічну індексацію вартості основних фондів і нематеріальних активів на коефіцієнт індексації.

Крім того експерт повинен перевірити, щоб у певних операціях з основними засобами з метою оподаткування застосовувалися звичайні ціни.

**Звичайна ціна** – це ціна продажу товарів (робіт, послуг) продавцем, включаючи суму нарахованих (сплачених) відсотків, вартість іноземної валюти, яка може бути отримана у випадку їх продажу особам, що не пов'язані з продавцем при звичайних умовах ведення господарської діяльності

Чинним законодавством встановлені такі випадки застосування звичайних цін до операцій з основними фондами:

у випадку ліквідації основних фондів за самостійним рішенням підприємства;

у разі безоплатної передачі основних засобів особам, не зареєстрованим в якості платника податку;

у випадку переводу основних засобів до складу невиробничих фондів.

Зазначені правила не поширюються на випадки, коли основні фонди ліквідуються в зв'язку з їх знищенням, руйнуванням чи крадіжкою, або в тих випадках, коли підприємство подає податковому органу відповідний документ про переробку об'єкта основних засобів, внаслідок чого такий об'єкт в подальшому не може використовуватися за своїм первісним призначенням. У цих випадках експерт повинен звернути увагу на відображення в обліку оприбуткування придатних для використання деталей і матеріалів, отриманих від ліквідації об'єкта основних засобів.

**Експерту-економісту необхідно також перевірити матеріали інвентаризації** основних засобів і звернути увагу на точність визначення збитків, які підлягають відшкодуванню винними особами. Цей збиток розраховується згідно з пунктом 2 Порядку визначення розмірів збитків від розкрадання, нестач, знищення (псування) матеріальних цінностей (див. формулу 6.1) виходячи з балансової вартості об'єкта основних засобів за мінусом амортизаційних відрахувань, але не нижче 50 % від балансової вартості на момент встановлення факту нестачі.

## **6.5. Судово-економічна експертиза операцій з нарахування та виплати заробітної плати**

Основні економічні, правові й організаційні положення оплати праці визначені Конституцією України, Законом України "Про оплату праці", Кодексом законів про працю України (КЗпПУ) та іншими, розробленими на їх основі документами. Разом з тим, в умовах реформування економіки України найбільш часто змінюється саме нормативна база з питань оплати праці, тому експерт-економіст повинен постійно стежити за цими змінами і враховувати їх у своїй практичній діяльності.

**Основними завданнями**, які вирішуються у процесі судово-економічної експертизи операцій, пов'язаних з розрахунками з оплати праці, є:

перевірка правильності встановлення тарифних ставок та окладів робітникам підприємств, установ та організацій;

перевірка стану розрахунків з оплати праці;

контроль за правильністю визначення заробітку робітників, які перебувають на почасовій оплаті праці;

перевірка законності та правильності нарахування виплат та утримань із заробітної плати, а також порядку нарахування внесків в Пенсійний фонд та фонди державного соціального страхування;

перевірка та підтвердження достовірності розрахункових та платіжних відомостей із заробітної плати;

установлення причин, які сприяли вчиненню корисливих зловживань.

**Основними джерелами інформації для дослідження питань з оплати праці є:**

накази і розпорядження про прийом на роботу, звільнення та надання відпусток працівникам, договори, контракти, документи обліку персоналу, особисті картки працівників, посадові інструкції;

документи з обліку виробітку готової продукції та здачі її на склад, рапорти, наряди, таблиці обліку робочого часу;

документи, що надають право на одержання додаткової оплати праці, нарахування премій, надання допомоги, субсидій та компенсацій;

розрахункові та платіжні відомості;

реєстри аналітичного та синтетичного обліку заробітної плати;

звітність підприємства з трудових показників та розрахунків з державними цільовими фондами.

Як правило, **перевірка розрахунків з оплати праці починається** з аналізу штатної дисципліни.

Більшість працівників підприємства оформляються на роботу на підставі трудових договорів. Укладається трудовий договір, як правило, шляхом оформлення наказу або розпорядження про зарахування на роботу, тобто підписання двостороннього трудового договору є скоріше виключенням, чим правилом. Тому експерту на початковому етапі дослідження необхідно перевірити накази про зарахування працівників до штату підприємства.

Експерт-економіст також повинен **перевірити законність оплати праці працівників, що працюють за сумісництвом**. Необхідно відзначити, що робота за сумісництвом також здійснюється на основі трудового договору.

При цьому експерту треба пам'ятати, що **забороняється** робота за сумісництвом керівникам державних підприємств, їх заступникам, керівникам структурних підрозділів (цехів, лабораторій), за винятком наукової, викладацької, медичної і творчої діяльності.

Слід зазначити, що всі правові взаємини, пов'язані з укладанням і виконанням трудового договору, регулюються Кодексом законів про працю України (КЗпПУ).

Певні види робіт можуть виконуватися на основі угод (договорів) цивільно-правового характеру, які часто плутають із трудовими договорами (особливо з трудовим договором, що укладається на час виконання визначеної роботи). До таких угод цивільно-правового характеру, умови яких дуже схожі з обов'язками, що покладаються на сторони за трудовими договорами, відносяться договори підряду, комісії, доручення та інші угоди.

У випадках укладання угод цивільно-правового характеру правовідносини між учасниками регулюються Цивільним Кодексом України (ЦК) та цивільним законодавством. Усі ці особливості трудових взаємин повинні враховуватися експертом-економістом у ході перевірки операцій з нарахування і виплати заробітної плати (винагороди) працівникам підприємства.

В умовах ринкової економіки порядок оплати праці, величина норм і розцінок у більшості випадків (крім окремих державних організацій) визначається безпосередньо на підприємстві. Тому експерту необхідно перевірити, чи регламентовані в установчих документах повноваження органів управління щодо встановлення форм оплати праці на підприємстві. Крім того, порядок розрахунків із працівниками, затверджені норми і розцінки

повинні обов'язково документально підтверджуватися окремим наказом або рішенням ради засновників.

**Перевірка стану розрахунків з оплати праці починається із зіставлення показників поточної і річної звітності з даними аналітичного і синтетичного обліку заробітної плати.**

Для контролю за правильністю визначення заробітку працівників на годинній оплаті праці використовуються показники табельного обліку. Перевіряючи в цехах і відділах постановку цього обліку, експерту треба встановити чи підтверджуються в табелях дані про час роботи та перерв за поважних причин, відповідними виправдувальними документами (листочками про тимчасову непрацездатність, наказами про надання відпусток, довідками лікувальних установ, повістками військкоматів і т. д.). Для робочих, які знаходяться на відрядній системі оплати праці, насамперед, необхідно зіставити показники виробітку, прийняті для розрахунку заробітної плати, з фактичними даними про здачу готової продукції на склад або деталей суміжникам.

На думку більшості фахівців в області контролю, об'єктом особливої уваги експерта повинні стати дані про обсяги виконаних ремонтних і будівельних робіт. Перевірка з метою встановлення приписок за цими видами робіт вимагає спеціальних знань, як в області технології, так і в проектно-кошторисній справі. Тому для проведення експертного оцінювання правильності складання кошторисів та визначення фактичних обсягів будівельних і ремонтних робіт експерт-економіст може скористатися послугами експертів інших галузей знань. Слід зазначити, що на підприємствах недержавної форми власності потреби в таких експертизах значно скорочуються.

Якщо в процесі перевірки встановлені факти виконання робіт і оплати праці за договорами підряду, то необхідно з'ясувати і перевірити такі моменти:

наявність обставин, що обумовили необхідність виконання робіт сторонніми особами;

відповідність фактично виконаного обсягу робіт обсягу, зазначеному в договорі й акті приймання виконаних робіт;

факт одержання грошей безпосередніми виконавцями в повному обсязі.

Після точного визначення фактичних обсягів робіт і зіставлення їх з обсягами, зазначеними в договорі, експерт-економіст за допомогою слідчого

повинен встановити, чи дійсно ці роботи виконувалися сторонніми особами. Тому в договорі підряду обов'язково повинні бути зазначені всі дані про виконавців: прізвище й ініціали, серія і номер паспорта, домашня адреса, номер телефону.

Для перевірки правильності нарахування виплат, що передбачені чинним законодавством за не пророблений час, експерт повинен перевірити відповідність розрахунків затвердженому постановою КМУ Порядку визначення середньої заробітної плати. До таких виплат належать: оплата тарифних, додаткових і навчальних відпусток або виплата компенсацій за невикористану відпустку; виплати за виконання державних та громадських обов'язків у робочий час, а також залучення працівників для виконання військових обов'язків; оплата вихідної допомоги та збереження середнього заробітку на період працевлаштування; виплати допомоги з тимчасової непрацездатності і допомоги при вагітності та родах; оплата службових відряджень, днів звільнення донорів і часу проведення медоглядів, а також оплата днів змушених прогулів.

Склад виплат, що враховуються під час визначення середньої заробітної плати, визначається Інструкцією зі статистики заробітної плати, затвердженої наказом Міністерства статистики України. Розрахунок середньої заробітної плати для оплати тарифних, додаткових і навчальних відпусток (при навчанні без відриву від виробництва), а також видача компенсацій за невикористану відпустку здійснюються виходячи з виплат за останні 12 календарних місяців перед місяцем надання відпустки.

В усіх інших випадках збереження середньої заробітної плати і розрахунку допомоги з тимчасової непрацездатності – середньомісячна заробітна плата повинна розраховуватися за останні два календарних місяці роботи. Якщо працівник проробив менш двох місяців, то середня заробітна плата розраховується за фактично відпрацьований час. При цьому експерту треба враховувати, що у випадках законодавчого підвищення тарифних ставок і посадових окладів, заробітна плата й інші виплати, які враховуються у ході розрахунку середнього заробітку, повинні коригуватися на коефіцієнт їхнього підвищення.

Також експертом-економістом повинен бути перевірений порядок оплати відпусток у частині їхньої тривалості, а також законність і правильність створення резерву на оплату відпусток робітників, який включається в собівартість продукції та наданих послуг.

У процесі перевірки нарахувань допомоги з тимчасової непрацездатності, крім контролю правильності визначення середнього заробітку, експерт повинен звернути увагу на те, чи є на підприємстві належним чином оформлені листки про тимчасову непрацездатність, чи правильно встановлений стаж роботи і відповідно розмір допомоги. Треба також виявити (якщо вони є) випадки не виправданої виплати за той же самий час заробітної плати та допомоги з тимчасової непрацездатності тому самому працівнику. При цьому експерту-економісту необхідно перевірити джерела нарахування допомоги з тимчасової непрацездатності.

Допомога з тимчасової непрацездатності внаслідок захворювання або травми, не пов'язаної з нещасним випадком на виробництві, виплачується за рахунок Фонду соцстраху застрахованим особам на більшості підприємств тільки із шостого дня непрацездатності. Перші ж п'ять днів тимчасової непрацездатності повинні оплачуватися власником або уповноваженим їм органом за рахунок коштів підприємства.

**Одночасно з правильністю нарахування експерт повинний перевірити законність і правильність утримань із заробітної плати.** Відповідно до чинного законодавства бухгалтерія підприємства повинна проводити такі види утримань, як:

- податок з доходів фізичних осіб;
- єдиний пенсійний страховий внесок;
- профспілкові внески (на основі заяв працівників);
- аліменти (за виконавчими листами судових органів);
- за брак і завданий підприємству матеріальний збиток;
- за наданий кредит;
- інші види добровільних утримань за заявами працівників.

Відповідальним етапом експертного дослідження є перевірка достовірності розрахункових і платіжних відомостей із заробітної плати. З цією метою, записи в них вибірково звіряються з документами оперативного обліку особового складу відділу кадрів, з даними табельного обліку в окремих цехах і службах. Це дозволяє виявити випадки видачі заробітної плати підставним і вигаданим особам. Найбільш ретельно повинні перевірятися документи з нарахування і видачі заробітної плати особам, оформленим на роботу за сумісництвом і працівників позаоблікового складу. При цьому експерт повинен порівнювати підписи працівників у відомостях на одержання заробітної плати з їхніми підписами на заявах про прийом на роботу.

Одночасно з перевіркою правильності нарахування заробітної плати експерт повинний перевірити і порядок нарахування роботодавцями єдиного внеску до страхових фондів.

Здійснюючи перевірку розрахунків за єдиним внеском, експерт зобов'язаний перевірити:

правильність нарахування внеску і визначення страхових тарифів, законність використання пільг;

своєчасність перерахування коштів до цільових фондів;

правильність відображення в обліку операцій з нарахування та сплати зазначених зборів.

### **6.6. Судово-економічна експертиза операцій, пов'язаних з обігом цінних паперів**

З розвитком ринкових відносин в економічному житті нашої країни все більш широкого обігу набувають різні види цінних паперів. Однак збільшення операцій на ринку цінних паперів України не повною мірою забезпечується розробкою надійних ринкових регуляторів і механізму контролю їх обігу. Тому в сучасних умовах значно збільшується кількість правопорушень в операціях з цінними паперами. Методика ж експертного дослідження питань, пов'язаних з обігом цінних паперів, має свої специфічні особливості, які обумовлені складною і несистематизованою законодавчою і нормативною базою.

Важливою особливістю контролю операцій з цінними паперами є необхідність комплексного розгляду питань, пов'язаних з їх обігом, не тільки як складного предмета судово-економічної експертизи, але і самі ці папери повинні при цьому оцінюватися експертом як самостійний об'єкт дослідження. Усе це вимагає від експерта застосування в ході дослідження значного обсягу спеціальних знань про емісію та обіг цінних паперів, а також про особливості оподаткування здійснюваних з ними операцій.

Відповідно до Закону України "Про цінні папери і фондову біржу" від 24.06.1991 року, **цінні папери** – це грошові документи, які засвідчують право володіння або відносини позики, визначають взаємовідносини між особою, яка їх випустила, та їхнім власником і передбачають, як правило, виплату доходу у вигляді дивідендів або відсотків, а також можливість передачі грошових та інших прав, що впливають з цих документів, іншим особам

Виготовлення і використання цінних паперів у підприємницькій діяльності регулюється Законом України "Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні" та нормативно-правовими актами, виданими Кабінетом Міністрів, Національним банком і Міністерством фінансів України, а також Державною комісією з цінних паперів і фондового ринку.

Відповідно до чинного законодавства в Україні можуть випускатися та обертатися такі види цінних паперів, як: акції, облігації внутрішніх державних і місцевих позик, облігації підприємств, державні казначейські білети, ощадні сертифікати, векселі.

**Основними завданнями експертизи операцій з цінними паперами** є перевірка законності їх випуску, реєстрації, обертання, використання і збереження, правильності нарахування дивідендів і відсотків їхнім користувачам, дотримання законодавства щодо їх оподаткування таких операцій.

На першому етапі експертизи необхідно провести формальну **перевірку бланків цінних паперів**. Такі бланки можуть виготовлятися тільки спеціалізованими ділянками на поліграфічних підприємствах, які мають необхідне устаткування, технологію, матеріали, рівень кваліфікації фахівців, умови збереження, обліку і транспортування матеріалів, напівфабрикатів і готової продукції. Тому експерту-економісту необхідно перевірити, чи мають суб'єкти підприємницької діяльності, що виготовляють або ввозять бланки цінних паперів відповідну ліцензію Міністерства фінансів України. Самостійне виготовлення бланків цінних паперів підприємствами та банками забороняється. Якщо в експерта-економіста виникнуть які-небудь сумніви щодо доброякісності досліджуваних бланків цінних паперів, він вправі зажадати у слідчого, прокурора чи суду, призначення відповідної технічної експертизи документів.

Крім того, відповідно до чинного законодавства, **професійна діяльність на ринку цінних паперів**, у тому числі посередницька діяльність з випуску та обігу цінних паперів, повинна здійснюватися юридичними та фізичними особами винятково на підставі спеціальних дозволів (ліцензій). Тому експерт повинен також перевірити наявність таких ліцензій у підприємств і громадян, які здійснювали таку професійну діяльність з цінними паперами.

Особливості дослідження питань, пов'язаних з емісійними операціями підприємств, також обумовлені тим, що встановлені різні режими оподаткування операцій з випуску корпоративних цінних паперів (акцій) і цінних паперів, що засвідчують відносини позики (ощадних сертифікатів, векселів).



Наприклад, оподатковування операцій акціонерних товариств із власними акціями, здійснюється в порядку, встановленому для прямих інвестицій. Тому сума коштів, що надходять від акціонерів як сплата придбаних ними акцій, не включається до складу валового доходу, однак експерт повинен перевірити цільове використання коштів, які надходять від цих операцій.

Підприємство **має право на випуск акцій** тільки з моменту реєстрації цього випуску в Державній комісії з цінних паперів та фондового ринку. Тому під час перевірки операцій з емісії цінних паперів експерту необхідно перевірити наявність у підприємства посвідчення про реєстрацію випуску акцій. Якщо підприємство випускає привілейовані акції, то експерт-економіст повинен перевірити, щоб сума таких акцій не перевищувала десяти відсотків статутного фонду акціонерного товариства. На цьому ж етапі дослідження експерту для цілей оподатковування необхідно перевірити правильність розподілу в обліку підприємства, що здійснює емісію акцій, номінальної вартості розповсюджених акцій і суми емісійного доходу, тобто суми перевищення доходів від первинної емісії власних акцій над їх номінальною вартістю.

Підприємства й організації можуть купувати акції, облігації, ощадні сертифікати тільки за рахунок власних коштів. Тому експерт-економіст повинен перевірити, щоб для придбання таких цінних паперів не використовувалися кредити банків та інші позичкові кошти.

Аналіз експертної практики з питань, пов'язаних з обертанням цінних паперів, показує, що з метою повного та всебічного вивчення обставин справи експерт-економіст у процесі дослідження повинен вирішити такі завдання:

- визначити коло операцій, що потрапляють під визначення торгівлі цінними паперами;

- дослідити повноту й обґрунтованість відображення доходів і витрат від торгівлі цінними паперами;

- перевірити своєчасність відображення в податковому обліку валових доходів і валових витрат від торгівлі цінними паперами.

Вирішення цих завдань обумовлено тим, що, операції з торгівлі цінними паперами належать до операцій особливого виду. Тому з метою оподатковування, підприємство повинне вести окремий облік фінансових результатів операцій з торгівлі цінними паперами і деривативами.

Емітент іменних цінних паперів зобов'язаний забезпечити ведення **реєстру власників** таких паперів. Діяльність з ведення такого реєстру здійснює емітент або реєстратор. Якщо кількість іменних цінних паперів емітента перевищує 500 (максимальне число для самостійного ведення реєстру), емітент зобов'язаний доручити ведення реєстру спеціальному реєстратору шляхом укладання спеціального договору. Причому ведення реєстру повинні здійснювати працівники, які мають спеціальні кваліфікаційні сертифікати Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку. Тому експерт повинен перевірити порядок ведення реєстру іменних цінних паперів (наявність атестованого працівника або договору з реєстратором).

З метою встановлення достовірності поданих на дослідження цінних паперів експерт-економіст повинен перевірити повноту заповнення їх реквізитів. Так, сертифікат акції повинен мати такі реквізити:

- найменування цінного папера;

- найменування емітента та його місцезнаходження;

- код випуску цінного папера;

- серія і номер сертифіката;

- серія і номер акції;

- дата випуску;

- тип і категорія акції;

- номінальна вартість;

- ім'я власника;

- розмір статутного фонду акціонерного товариства на день випуску акцій;

- термін виплати дивідендів;

- підпис керівника або іншої уповноваженої особи;

- реквізити реєстратора.

Крім того, відповідно до Правил виготовлення бланків цінних паперів і документів строгої звітності, крім реквізитів, встановлених для кожного виду цінних паперів, бланки цінних паперів повинні мати такі реквізити підприємства виготовлювача:

- повне чи скорочене найменування підприємства, що виготовило бланки цінних паперів або його код;

- номер замовлення;

- дату випуску (рік і квартал).

До акції може додаватися купонний лист на виплату дивідендів, що повинен мати такі дані:

порядковий номер купона на виплату дивідендів;  
порядковий номер акції, за якою виплачуються дивіденди;  
найменування акціонерного товариства;  
рік виплати дивідендів.

Під час перевірки операцій з виплати дивідендів експерт-економіст повинен пам'ятати, що джерелом їхньої виплати може бути тільки загальний прибуток акціонерного товариства. При цьому розмір дивідендів, що приходить на прості акції, щорічно визначається на зборах акціонерів і вказується у відсотках до номінальної вартості акції.

### **6.7. Судово-економічна експертиза під час виявлення та розслідування правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків**

Основним завданням чинного законодавства в умовах ринкової економіки є захист законних інтересів держави, підприємців і споживачів у господарській сфері. Як показує юридична практика останніх років, становлення ринкових відносин в Україні пов'язано зі збільшенням числа господарських злочинів і появою нових для нашої країни правопорушень у сфері економіки. Однак найбільш питому вагу серед правопорушень у сфері економіки займають порушення податкового законодавства.

**Стаття 212 ККУ, передбачає,** що навмисне ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, що входять в систему оподаткування, введених у встановленому законом порядку, вчинене службовою особою підприємства, установи, організації, незалежно від форми власності, або особою, що займається підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи чи будь-якою іншою особою, яка зобов'язана їх сплачувати, якщо ці діяння призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у значних розмірах:

карається штрафом від трьохсот до п'ятисот неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на термін до трьох років.

Ті самі діяння, вчинені за попередньою змовою групою осіб, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів у великих розмірах:

караються штрафом від п'ятисот до двох тисяч неоподатковуваних мінімумів доходів громадян або виправними роботами на строк до двох

років, або обмеженням волі на строк до п'яти років, з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років.

Діяння, передбачені частинами першої або другою цієї статті, вчинені особою, раніше судимою за ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів, або якщо вони призвели до фактичного ненадходження до бюджетів чи державних цільових фондів коштів в особливо великих розмірах:

караються позбавленням волі на строк від п'яти до десяти років з позбавленням права обіймати певні посади чи займатися певною діяльністю на строк до трьох років з конфіскацією майна.

Особа, яка вперше вчинила діяння, передбачені частиною першою та другою цієї статті, звільняється від кримінальної відповідальності, якщо вона до притягнення до кримінальної відповідальності сплатила податки, збори (обов'язкові платежі), а також відшкодувала шкоду, завдану державі їх несвоєчасною сплатою (фінансові санкції, пеня).

**Суб'єктом відповідальності за злочини, передбачені ст. 212 ККУ,** є посадові особи підприємства чи організації, на яких покладені обов'язки, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку, обчисленням і сплатою податків, складанням податкових декларацій та розрахунків і т. д. Цими особами, як правило, є керівники підприємств, їх заступники, головні бухгалтера та їх заступники.

Під значним розміром коштів слід розуміти – суми податків, зборів і інших обов'язкових платежів, які в тисячу і більше разів перевищують встановлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Під великим розміром коштів слід розуміти суми податків, які у три тисячі і більше разів перевищують неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Під особливо великим розміром коштів слід розуміти суми податків, які у п'ять тисяч і більше разів перевищують неоподатковуваний мінімум доходів громадян.

Оскільки несплата податків і зборів, кваліфікується як шкода, заподіяна державі, то її розмір і характер, відповідно зі ст. 64 КПКУ, підлягають доказу в процесі проведення досудового слідства та під час розгляду справи в суді. У разі виникнення сумнівів у правильності обчислення сум

несплачених податків, ставиться питання про призначення судово-економічної експертизи.

Одночасно з пом'якшенням кримінальної відповідальності за ухилення від сплати податків, Податковим кодексом України, значно ускладнилася система штрафних санкцій за порушення податкового законодавства. Крім того, цю і без того складну систему штрафів заплутують різні підзаконні акти різних податкових контролюючих органів. А це викликає значне збільшення звертань платників податків у господарські суди з приводу неправильного застосування до них штрафних санкцій податковими органами. Оскільки вирішення цих питань потребує спеціальних знань, то, практично, з кожної такої справи господарським судом призначається судово-економічна експертиза.

Такі експертизи повинні встановити: чи допущено платником податку приховування об'єктів оподатковування, яким способом вчинене це приховування; чи відповідає ведення бухгалтерського та податкового обліку на підприємстві вимогам чинних нормативних актів; чи вплинули виявлені порушення у веденні обліку на обчислення сум, що підлягають оподатковуванню; чи не допущені перекручування в обліку сум валових витрат і валових доходів підприємства; чи підтверджується документально донарахування сплати податків і зборів; чи правильно застосовані штрафні санкції до платників податків і зборів.

**Основними матеріалами, що направляються для дослідження експерту-економісту, у таких випадках є:**

1. Оригінал акту про перевірку фінансово-господарської діяльності підприємства, організації чи установи державною податковою інспекцією з усіма додатками. Причому цей акт повинен бути оформлений відповідно до вимог ДФС України.

2. Письмові пояснення керівника, головного бухгалтера й інших посадових осіб за висновками перевірки.

3. Вилучені оригінали документів, облікових реєстрів, форми фінансової та податкової звітності, що підтверджують факти виявлених правопорушень під час сплати податків.

4. Відомості про наявне на підприємстві майно; дані про наявність і рух коштів на його рахунках у банку.

5. Інші матеріали справи (договори, угоди, аудиторські висновки, висновки інших судових експертиз і т. д.).

**Додатковими джерелами інформації**, у таких справах, є показання свідків, якими, як правило, є працівники податкової адміністрації, тому що вони безпосередньо здійснюють контроль за виконанням податкового законодавства суб'єктами підприємництва. Крім того, у своєму дослідженні, у якості джерел доказів, експерт-економіст може використовувати зафіксовані в протоколах свідчення деяких категорій працівників підприємств і організацій, в яких були вчинені правопорушення. До таких категорій належать працівники бухгалтерій, складів, секретарі, водії, вантажники, працівники охорони та інші. З їх свідчень можна отримати відомості про: порядок ведення на підприємстві бухгалтерського та податкового обліку; обставини здійснення окремих господарських операцій; місце зберігання матеріальних цінностей, коштів, бухгалтерських та інших документів, які підтверджують факти правопорушень.

Судово-економічна експертиза повинна ретельно дослідити результати перевірки, проведеної працівниками податкової інспекції, проаналізувати використання ними всіх можливих методів і прийомів дослідження даних бухгалтерського та податкового обліку, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків, зборів та інших обов'язкових платежів.

Зокрема, при дослідженні акта про перевірку фінансово-господарської діяльності підприємства державною податковою інспекцією, експерт, насамперед, повинен звернути увагу на правильність його оформлення. Акт і всі додатки до нього повинні бути підписані службовою особою податкової інспекції, керівником і головним бухгалтером підприємства чи організації, що перевірялися. У ньому повинні міститися такі відомості:

коли, ким, на підставі якого документа і за який період проводилася перевірка;

які виявлені недоліки у веденні бухгалтерського та податкового обліку і складанні фінансової звітності, у чому конкретно вони проявилися і як вплинули на приховування об'єктів оподаткування, хто є відповідальним за ці порушення;

у розрізі звітних періодів, – які види податків не були сплачені, у яких сумах, на підставі якого діючого законодавчого акта визначено їх розмір, в які строки вони повинні були бути сплачені;

розмір нанесених державі збитків, з чого вони склалися за звітними періодами;

чи проводилася перевірка фінансової та податкової звітності за той же період іншими способами, ким конкретно і які її результати.

Під час дослідження поданої інформації експерту необхідно врахувати, що податкове законодавство України є нестабільним і постійно змінюється, як у частині об'єктів оподаткування, так і в частині наданих пільг окремим категоріям платників податків. Тому, під час розгляду матеріалів, експерт повинен точно встановити який законодавчий акт діяв у період, коли мало місце ухилення від сплати податку. Якщо порушення мало місце в період дії як одного, так і іншого закону, то суму несплачених податків треба обчислювати окремо за кожен період, у якому діяв той чи інший закон.

**Характерною рисою правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків** є те, що хоча вони і мають прихований характер, але дії порушників, як правило, знаходять своє відображення в первинних документах, облікових реєстрах і звітних формах, складених нерідко з порушенням вимог, що пред'являються до організації бухгалтерського і податкового обліку та звітності в Україні. Відомості цих вилучених, у встановленому законом порядку з архіву підприємства документів, є основою для висновку експерта-економіста з розглянутої справи. До таких документів належать: установчі документи підприємства (статут, установчий договір, посвідчення про реєстрацію, зокрема, як платників різних видів податків і зборів); документи з обліку касових і розрахункових операцій (прибуткові і видаткові касові ордери, касові звіти, книги обліку розрахункових операцій і розрахункові книжки, платіжні доручення, виписки банку, картки зі зразками підписів осіб, які мають право розпоряджатися коштами підприємства); документи з обліку матеріальних цінностей (товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, доручення, картки складського обліку); накази, розпорядження, протоколи загальних зборів, службова переписка, бухгалтерські документи, реєстри; фінансова звітність (Головна книга, баланси); документи та реєстри податкового обліку (податкові накладні, книги обліку придбання і продажі товарів); податкові декларації та додатки до них.

Ці документи можуть бути вилучені, шляхом проведення обшуку або виїмки, як на самому підприємстві, так і за місцем проживання його посадових осіб і керівників, а також в установі банку, в страхових компаніях, інших підприємствах і організаціях, з якими підприємство мало господарські зв'язки.

Якщо експерт-економіст виявить, що ухилення від сплати податків вчинено, шляхом внесення у відповідні документи різних виправлень,

змін чи доповнень, а також шляхом виправлень, підчищень чи підробки підписів, внесення нового тексту в заповнений документ, то він має право направити слідчому клопотання про призначення техніко-криміналістичної експертизи документів. Висновок такої експертизи може бути дуже важливим для розгляду питань, поставлених перед експертом-економістом, тому що сьогодні склалася порочна практика, коли керівники підприємств для досягнення відповідної мети ухилення від сплати податків обмінюються чистими бланками документів з підписами і печатками.

Як правило, проведення судово-економічних та інших експертиз зі справ, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, вимагає певного періоду часу, а також пов'язано з витратами значних коштів. Тому, призначаються судово-економічні експертизи, як правило, в кінці розслідування і тільки в тих випадках, коли з'ясування всіх обставин за такою справою іншими методами не є можливим.

## **6.8. Судово-економічна експертиза зовнішньоекономічних операцій**

Глобалізація сучасного світового господарства потребує нових форм в організації зовнішньоекономічної діяльності підприємств України. Це, в свою чергу, ставить більш складні завдання в галузі контролю за проведенням зовнішньоекономічних операцій у рамках міжнародного співробітництва підприємств, які є суб'єктами господарської діяльності різних країн.

Експертна практика свідчить, що для повноти та обґрунтованості експертних досліджень зовнішньоекономічних операцій необхідно дослідити і співставити облікові документи всіх учасників міжнародних зв'язків, як українських суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності, так і їх іноземних партнерів (нерезидентів). Такі документи нерезидентів можуть бути подані в порядку надання правової допомоги правоохоронними органами інших країн за відповідним клопотанням правоохоронних органів України.

Для здійснення зовнішньоекономічної діяльності підприємницькі структури повинні укласти відповідні угоди (контракти). Тому першим етапом експертного дослідження повинна бути перевірка умов укладених зовнішньоекономічних контрактів та порядок їх виконання всіма сторонами цих угод, предметом яких є:

а) товари, відношення з реекспорту яких регулюються чинним законодавством та міжнародними договорами України;



б) товари, походженням з України, відносно яких міжнародними договорами України передбачені добровільні обмеження експерту з метою запобігання демпінгу;

в) товари, походженням з України, імпорт яких в інші держави квотується, ліцензується відповідно до законодавства цих держав чи нормативних актів економічних угруповань, митних союзів;

г) товари, походженням з України, імпорт яких до інших держав ліцензується відповідно до законодавства цих держав чи нормативних актів економічних угруповань, митних союзів;

д) товари, походженням з України, відносно яких здійснюються антидемпінгові процедури.

На місце реєстрації зовнішньоекономічних контрактів впливають такі фактори, як загальна вартість міжнародної угоди та місце реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності. Документом, який підтверджує реєстрацію угоди, є картка реєстрації-обліку зовнішньоекономічного контракту. Тому експерт-економіст повинен перевірити наявність таких карток у суб'єктів підприємницької діяльності, які здійснюють експортно-імпорتنі операції з такими товарами. Конкретний перелік зазначених товарів встановлює Міністерство зовнішньоекономічних зв'язків та торгівлі України.

Регулювання експорту та імпорту товарів у сфері зовнішньоекономічних відносин здійснюється за допомогою ліцензування і квотування окремих видів товарів.

**Ліцензування** – це видача і переоформлення ліцензій, тобто документа, що засвідчує право на здійснення визначеного в ньому певного виду зовнішньоекономічної діяльності у зазначений термін, а також контроль за дотриманням ліцензіатами ліцензійних умов, видача розпоряджень про усунення порушень законодавства в сфері ліцензування.

**Квотування** – це визначення обмеженого обсягу товарів, виражених у натуральних і вартісних одиницях, що дозволено експортувати (імпортувати) у встановлений термін

Під час проведення судово-економічних досліджень експортно-імпорتنих операцій необхідно встановити, чи має суб'єкт зовнішньоекономічної діяльності відповідну ліцензію на експортовані (імпортовані) товари, які підлягають ліцензуванню, а також чи не перевищує фактичний обсяг експортованих (імпортованих) товарів обсягу, який встановлений квотою.

Товари та інші предмети, які переміщуються через митний кордон України, підлягають обов'язковому декларуванню. Процедура декларування, включаючи його форми та перелік даних, які належить оголосити у заяві, визначається Митним кодексом України. Так ним встановлена процедура декларування, а також форма заяви відносно товарів та інших предметів, які переміщуються через митний кордон України у рамках зовнішньоекономічних контрактів.

На підставі даних, які вказані у ВМД, проводиться нарахування та стягнення встановлених державою податків і зборів, здійснюється валютний контроль, контроль за виконанням умов договорів, ведеться статистика зовнішньоекономічної діяльності України і т. д.

**Вантажна митна декларація** (далі ВМД) – складений письмово уніфікований адміністративний документ у якому декларантом заявлена мета переміщення через митний кордон України товарів та інших предметів, містяться точні дані про самі товари й предмети, транспортні засоби, а також інформація, необхідна для здійснення митного контролю, митного оформлення, нарахування митних платежів, формування державної та митної статистики

Митне оформлення товарів та їх перепустка через митний кордон України може здійснюватися після сплати відповідних митних платежів, до яких відносяться:

- мито та митні збори;
- податок на додану вартість (ПДВ);
- акцизний збір.

Нарахування митних платежів на товари та інші предмети, що підлягають митному обкладанню, провадиться на базі їх **митної вартості**, тобто ціни, яка фактично сплачена або підлягає сплаті за них на момент перетину митного кордону України.

Обчислення митної вартості здійснюється на основі ціни угоди, тобто фактурної вартості товару. Фактурна (контрактна) вартість – це ціна товару, обумовлена в контракті та відповідно в рахунку-фактурі.

Подальший розрахунок митної вартості здійснюється з урахуванням умов поставки товару згідно з інтерпретацією Міжнародних комерційних термінів INCOTERMS, виходячи з того, які витрати включені продавцем до рахунку-фактури й коли вони зроблені – до перетину митного кордону чи після. Знання INCOTERMS є необхідною умовою для вирішення питань визначення митної вартості, а саме: знання того, які витрати

поставки включаються продавцем до рахунку-фактури за різних умов поставки. Тому наступним етапом експертного дослідження є перевірка правильності розрахунку митної вартості товарів і точності сплати митних платежів.

Операції з продажу товарів, що були вивезені (експортовані) за межі митної території України обкладаються ПДВ за нульовою ставкою. Причому, товари вважаються експортованими, якщо їх вивіз засвідчено належним чином оформленою вантажною митною декларацією.

У разі продажу робіт (послуг) нульова ставка ПДВ застосовується лише тоді, якщо такі роботи (послуги) призначені для використання за межами митної території України. Тому експерт-економіст повинен перевірити правильність застосування нульової ставки з ПДВ на експортовані товари (роботи, послуги).

Однією із умов, яка повинна передбачатися у зовнішньоекономічному договорі (контракті), є розділ 7 "Умови платежів". Цей розділ має важливе значення, оскільки визначає спосіб, порядок і терміни здійснення розрахунків, а також гарантії виконання сторонами зовнішньоекономічного договору (контракту) взаємних платежів.

Розрахунки між резидентами і нерезидентами в межах торгового обороту здійснюються тільки через уповноважені банки з використанням іноземної валюти як засобу платежу.

Суб'єкти зовнішньоекономічної діяльності вправі вільно вибирати банківські установи, що будуть вести їх валютні рахунки і проводити розрахунки з іноземними суб'єктами господарської діяльності, самостійно визначати форму розрахунків за зовнішньоекономічними операціями, дотримуючись при цьому вимог чинного законодавства України, яким передбачена обов'язковість:

- оплати за експортним контрактом;
- дотримання певного терміну надходження такої оплати.

Тому експертне дослідження зовнішньоекономічної діяльності повинно передбачати перевірку правильності здійснення розрахунків з міжнародних контрактів, та, особливо, дотримання термінів виконання розрахунків в іноземній валюті.

Одним з видів зовнішньоекономічних операцій є операції з давальницькою сировиною.

Особливістю експертного дослідження зовнішньоекономічних операцій з давальницькою сировиною є наявність різних схем такого виду операцій, а саме:

операції з давальницькою сировиною українських замовників за кордоном, у тому числі вивіз давальницької сировини за межі України з наступним ввезенням готової продукції або з наступною реалізацією готової продукції за межами України;

операції з давальницькою сировиною іноземних замовників на території України, у тому числі ввезення давальницької сировини на територію України з наступним вивозом готової продукції або з наступною реалізацією готової продукції на території України.

Під час проведення дослідження експерт-економіст, перш за все, повинен перевірити основні умови, за якими конкретні господарські операції можуть бути віднесені до операцій з давальницькою сировиною. Такими умовами є:

попереднє постачання сировини;

сировина замовника повинна бути основним матеріалом;

сировина замовника повинна складати не менш 20 % загальної вартості готової продукції;

давальницька сировина і готова продукція повинні мати різні коди зовнішньоекономічної діяльності.

У разі потреби, для визначення операцій, як таких що належать до операцій з давальницькою сировиною, експерт-економіст може направити відповідне клопотання у Торгово-промислову палату України або її регіональне відділення.

### ***Запитання для самодіагностики***

1. Підприємства яких видів можуть діяти в Україні?
2. З якого моменту підприємство вважається створеним?
3. Які види підприємницької діяльності підлягають ліцензуванню?
4. Які види підприємницької діяльності підлягають патентуванню?
5. Які розділи повинен мати наказ про облікову політику підприємства?
6. Які матеріали направляються експерту-економісту під час дослідження касових і розрахункових операцій?
7. Які основні прийоми дослідження розрахункових операцій?
8. Які основні моменти повинен перевірити експерт-економіст під час дослідження інвентаризаційних описів?
9. Як проводиться взаємний залік нестач і надлишків внаслідок пересортиці?
10. Як списується нестача матеріалів в межах норм природних втрат?

11. Як розраховується сума збитків від нестач, знищення (псування) товарно-матеріальних цінностей?
12. Що є одиницею обліку основних засобів?
13. У яких випадках підприємство повинно здійснювати переоцінку основних засобів?
14. Що відрізняє трудовий договір від цивільно-правових угод?
15. У якому порядку здійснюється обчислення середньої заробітної плати працівників?
16. Назвіть основні види утримань із заробітної плати.
17. Які основні завдання експертизи операцій з цінними паперами?
18. Хто може вести реєстр власників цінних паперів?
19. Хто є суб'єктом відповідальності за ухилення від сплати податків?
20. Які джерела інформації повинен дослідити експерт-економіст під час розслідування правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків?
21. Яку інформацію містить вантажна митна декларація?
22. Які митні платежі здійснюються під час митного оформлення товарів?
23. Порядок здійснення зовнішньоекономічних рахунків.

### ***Питання для самостійного опрацювання***

1. Дати визначення інформаційно-методичного забезпечення судово-економічної експертизи.
2. Дослідити методику судово-економічної експертизи операцій з підзвітних сум.
3. Охарактеризувати методику судово-економічної експертизи операцій з малоцінними та швидкозношуваними предметами.
4. Дослідити методику судово-економічної експертизи операцій з запасами.
5. Охарактеризувати методику судово-економічної експертизи фінансових результатів підприємства.

### ***Контрольні тести***

1. Не можуть бути зареєстровані як підприємці:
  - а) особи, що мають непогашену судимість за корисливі злочини;
  - б) громадяни інших держав;
  - в) громадяни України.

2. *Наказ про облікову політику підприємства повинен включати такі дані:*

- а) визначення терміну операційного циклу;
- б) порядок віднесення необоротних матеріальних активів до малоцінних необоротних активів і основних засобів;
- в) методи нарахування амортизації основних засобів;
- г) порядок переоцінки і методи амортизації нематеріальних активів;
- д) усі відповіді правильні.

3. *Найбільш характерними видами зловживань під час здійснення касових операцій є:*

- а) оформлення видаткових операцій по касі недоброякісними і підробленими документами. При цьому недоброякісність документа встановлюється криміналістичними експертизами, а дослідження сутності операції (порядок відображення в облікових регістрах, заподіяний збиток і т. п.) покладається на експерта-економіста;
- б) підробки в касових книгах і касових звітах;
- в) присвоєння готівки, отриманої по чековій книжці в банку, шляхом підробки банківських виписок;
- г) незаконна видача наявних коштів з каси, шляхом підробки авансових звітів з відрядження.
- д) усі відповіді правильні.

4. *Надлишки матеріалів, виявлені під час інвентаризації належать до:*

- а) інших доходів від операційної діяльності;
- б) доходів від інвестиційної діяльності;
- в) витрат основної діяльності підприємства.

5. *В податковому обліку сума виявлених надлишків включається:*

- а) до складу валових доходів і є об'єктом оподаткування;
- б) до складу валових витрат і не є об'єктом оподаткування.

6. *Амортизація основних засобів у бухгалтерському обліку може нараховуватися з застосуванням таких методів:*

- а) прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого;
- б) прямолінійного, зменшення залишкової вартості, прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивного, виробничого, податкового.

6. *Назвіть основні групи необґрунтованих виплат заробітної плати:*

- а) виплати, проведені на підставі документів, складених особами, що не мають на це повноважень;
- б) повторна виплата зарплати тим самим особам;
- в) неправильний підрахунок у платіжній відомості.

7. Назвіть три ключові умови, які є необхідними для дослідження касових операцій.

8. Які з наведених документів можуть бути необхідні під час експертизи обліку основних засобів:

- а) акти вводу в експлуатацію;
- б) накладні;
- в) інвентарні картки;
- г) договори на проведення рекламних заходів?

9. Які з наведених матеріалів є основними в розслідуванні операцій, пов'язаних з ухилянням від сплати податків:

а) первинні документи і облікові регістри, що підтверджують факти правопорушень з приводу сплати податків;

б) оригінал акта про перевірку фінансово-господарської діяльності підприємства податковою адміністрацією з усіма додатками;

в) письмове пояснення керівника, головного бухгалтера та інших матеріально відповідальних осіб;

г) договори;

д) аудиторські висновки?

10. Митне оформлення товарів та їх перепустка через митний кордон України може здійснюватися після сплати відповідних митних платежів, до яких відносяться:

а) мито та митні збори;

б) податок на додану вартість (ПДВ) та акцизний збір;

в) а, б.

### ***Практичні завдання і ситуації***

#### ***Завдання 1 (стереотипне)***

***Завдання:***

визначити об'єкти:

судово-економічної експертизи:

організаційно-правових основ підприємницької діяльності;

матеріалів інвентаризації;

основних засобів;

розрахунків з заробітної плати;

зовнішньоекономічних операцій.

## **Завдання 2 (діагностичне)**

*Умова.*

Згідно з актом ревізії № 123 від 10.02.20\_\_ р. ревізором встановлено списання в СМУ-4 з підзвітних осіб 200 грн без підтвердження видатковими документами в 3 кварталі 20\_\_ р.

Перед експертом-економістом слідчими були поставлені такі питання:

1. Чи підтверджуються висновки ревізора про безпідставне списання з Д. Р. Радіонова, К. Л. Смірнова (перелічених у постанові) підзвітних сум на 200 грн у 3 кв. 20\_\_ р.?

2. Чи правильно списані підзвітні суми з Д. Р. Радіонова, К. Л. Смірнова за видатками, проведеними на закупівлю товарів за товарними чеками?

Згідно з наданими на дослідження бухгалтерськими рахунками "Розрахунки з підзвітними особами", "Товари", "Каса" з накопичувальними відомостями до них за 3 квартал 20\_\_ р.

П. І. Б.	Розмір заборгованості станом на 01.07.05	Зменшено заборгованість за 3 кв. 20__ р. (рах. "Розр. з підзв. особами")	Оприбутковано ТМЦ, рах. "Товари"	Товарні чеки за 3 кв. 20__ р. на підставі яких оприбутковано ТМЦ		Дані рах. "Каса" про повернення підзв. сум
				№	сума	
Радіонов Д. Р.	300,00	200,00	150,00	№ 5/05.09	150,00	0,00
Смірнов К. Л.	500,00	400,00	300,00	№ 9/03.10	300,00	50,00

*Завдання:*

Провести дослідження та відповідати на поставлені питання.

## **Завдання 3 (діагностичне)**

*Умова.*

За кримінальною справою з обвинувачення робітників складу кондитерського комбінату у присвоєнні матеріальних цінностей була проведена комплексна ревізія комбінату за період з 01.01.20\_\_ р. до 01.10.20\_\_ р., за результатами якої бухгалтером-ревізором та інженером-технологом був виявлений надлишок цукрового піску на складі комбінату в кількості 800 кг на суму 3 200 грн.

По справі була призначена судово-економічна експертиза.

На розгляд експерта-економіста було поставлено питання:

1. У якій кількості документально підтверджується надлишок цукру, виявлений на складі кондитерського комбінату станом на 01.10.20\_\_ р.?



ТМЦ	Дані матеріальних звітів за період з 01.01.20__ р. до 01.10.20__ р.		Дані первинних документів за період з 01.01.20__ р. до 01.10.20__ р.		Дані бухгалтерського обліку за період з 01.01.20__ р. до 01.10.20__ р.		Дані інвентаризації станом на 01.10.20__р.
	Надходження з урахуванням залишку на початок	Передано у виробництво	Надходження з урахуванням залишку на початок	Передано у виробництво	Надходження з урахуванням залишку на початок	Передано у виробництво	
Цукор, т	256,0	250,0	256,8	250,0	256,0	250,0	6,8

**Завдання:**

1. Провести дослідження та відповісти на поставлені питання.

**Завдання 4 (діагностичне)**

**Умова.**

У НДІСЕ ім. засл. проф. Бокаріуса М. С. м. Харкова 05.02.20\_\_р. надійшли матеріали кримінальної справи № 15-190 та документи підприємства "Зоря" за постановою слідчого прокуратури м. Харкова В. Д. Петренко про призначення судово-бухгалтерської експертизи.

На вирішення експертизи поставлене наступне питання:

1. Перевірити, чи підтверджується документально висновок ревізора КРУ м. Харкова (акт ревізії від 05.02.20\_\_р. за № 25) щодо нецільового використання підзвітних коштів на підприємстві "Зоря", призначених для службових відряджень.

За актом ревізії від 05.02.20\_\_р. за № 25 виявлено махінацію з видачею авансових сум на відрядження. Встановлено, що бухгалтерія підприємства "Зоря" здійснювала видачу грошових коштів на відрядження трьом особам, але після проведення ревізії, підтверджується акт відрядження одного працівника.

На експертизу надані такі матеріали:

- касова книга;
- касовий звіт.

**Завдання:**

1. Визначити, які документи необхідні для вирішення поставленого питання.

2. Оформити процесуальний документ (клопотання), який складає судовий експерт для надання необхідних матеріалів.

### **Завдання 5 (евристичне)**

*Умова.*

До експертної установи 6 жовтня поточного року надійшли матеріали кримінальної справи № 78/09 та документи підприємства "Телескоп" за постановою слідчого прокуратури Л. М. Петренко про призначення судово-економічної експертизи.

На вирішення експертизи поставлені такі питання:

1. Чи підтверджується документально нестача грошових коштів у касі підприємства "Калейдоскоп" станом на 10.11.20\_\_р.? Якщо так, то в якому розмірі?

2. Визначити період виникнення нестачі на підприємстві "Телескоп".

3. Визначити коло осіб, винних у виникненні цієї нестачі.

Для проведення експертизи надані такі документи підприємства "Телескоп":

статутно-реєстраційні документи;

договори про індивідуальну матеріальну відповідальність;

заявка-розрахунок на встановлення ліміту каси на 20\_\_ р.;

прибуткові та видаткові касові ордери, накопичувальні відомості до них за 1 кв., 2 кв., 3 кв. 20\_\_ р.;

касова книга за 20\_\_ р.;

банківські документи за 4 кв. 20\_\_р.;

авансові звіти за 20\_\_ р.;

відомості з нарахування та виплати заробітної плати працівникам за 20\_\_ рік;

інші матеріали справи: протоколи допитів, пояснення.

Експертом 10 жовтня поточного року заявлено клопотання про надання додаткових матеріалів підприємства "Телескоп".

*Завдання:*

1. Визначити перелік необхідних додаткових документів у разі, якщо підприємство "Телескоп" вело підприємницьку діяльність:

роздрібну торгівлю із застосуванням ЕККА;

оптову торгівлю;

виробничу діяльність.

2. На заявлене клопотання слідчим надані документи за варіантами, наведеними далі. Проаналізувавши надані документи зробити висновок про те, чи можливо за наданими на дослідження документами відповісти на поставлені запитання.

1 варіант	Документи надані повністю
2 варіант	Частково надані документи: журнали електронних контрольно-касових апаратів за 20__ рік; чекова книжка; журнали-ордери та оборотні відомості за балансовими рахунками, головна книга за 20__ р.
3 варіант	Частково надані документи: журнали-ордери та оборотні відомості по балансових рахунках, головна книга за 200__р., банківські документи за 1 кв., 2 кв., 3 кв. 20__ р., прибуткові та видаткові касові ордери, накопичувальні відомості до них за 4 кв. 20__ р.
4 варіант	Частково надані документи: банківські документи за 1 кв., 2 кв., 3 кв. 20__ р., інвентаризація станом на 01.01.20__ р., інвентаризація станом на 10.11.20__р., прибуткові та видаткові касові ордери, накопичувальні відомості до них за 4 кв. 20__ р.
5 варіант	Частково надані документи: журнали ЕККА за 20__ рік; чекова книжка; банківські документи за 1 кв., 2 кв., 3 кв. 20__ р., інвентаризація станом на 01.01.20__ р., прибуткові та видаткові касові ордери, накопичувальні відомості до них за 4 кв. 20__ р.
6 варіант	Не задоволено

3. Визначити, за допомогою яких методів необхідно провести дослідження. Роз'яснити, яким чином застосовуються ці методи.

4. Навести перелік нормативних актів, якими регулюються проведення касових операцій і відображення їх у бухгалтерському обліку.

### **Завдання 6 (евристичне)**

*Умова.*

До господарського суду м. Харкова 07.10.20\_\_р. надійшла позовна заява від підприємства "Марія" стосовно несплати товариством "Квітка" грошових зобов'язань за договором купівлі-продажу № 456 від 07.09.20\_\_ р. у сумі 6 000 грн. Як зазначено в заяві, товари за вказаним договором підприємством "Марія" були поставлені товариству "Квітка"

за накладною № 34 від 10.10.20\_\_ р. на суму 60 000 грн. Відповідно до договору покупець має перерахувати кошти за одержаний товар протягом двох місяців станом на 1 грудня 20\_\_р., 1 березня 20\_\_р., а також на 1 червня 20\_\_ р. Є акти звіряння взаємних розрахунків, у яких підтверджується існування заборгованості в розмірі 6 000 грн. Акти підписані однією стороною – підприємством "Марія".

За цією справою судом була призначена судово-економічна експертиза в експертній державній установі для вирішення питання:

1. Чи підтверджується документально заборгованість товариства "Квітка" перед підприємством "Марія" за договором купівлі-продажу № 456 від 07.09.20\_\_р. станом на 01.10.20\_\_ р. у сумі 6 000 грн?

Для проведення судово-економічної експертизи суд зобов'язав сторони надати всі необхідні документи.

*Завдання:*

1. Скласти перелік документів, необхідних для проведення дослідження з поставленого питання.

2. Скласти за встановленою формою клопотання.

3. Залежно від варіанта клопотання було задоволено, частково задоволено або не задоволено.

1 варіант	Задоволено повністю
2 варіант	Частково задоволено (не надані облікові реєстри)
3 варіант	Частково задоволено (не надані первинні документи)

4. Проаналізувати, чи достатньо наданих на дослідження документів для проведення дослідження з поставленого питання.

5. Відповісти на такі запитання:

на підставі яких документів у бухгалтерському обліку відображуються господарські операції?

які вимоги пред'являються до цих документів?

якими нормативними актами регулюються ці положення в 20\_\_ р.?

яким чином у бухгалтерському обліку товариства "Квітка" і підприємства "Марія" повинна була бути відображена описана операція за договором купівлі-продажу № 456?

## Тема 7. Завершальна стадія судово-економічної експертизи

**Ключові терміни і поняття:** висновок експерта-економіста, повідомлення про неможливість проведення експертизи, оцінювання висновку експерта-економіста

### **Вивчення теми передбачає розгляд таких питань:**

7.1. Висновок експерта-економіста та його структура.

7.2. Оцінювання висновку експерта-економіста слідчим, судом та іншими учасниками процесу.

7.3. Виявлення та усунення обставин, які сприяють здійсненню правопорушень під час проведення судово-економічної експертизи.

### **Студенти, вивчивши цю тему, зможуть:**

- ✓ дати характеристику сутності висновку експерта-економіста;
- ✓ засвоїти структуру висновку та методику його складання;
- ✓ зрозуміти особливості складання висновку експертизи, що виконується під час судового розгляду;
- ✓ засвоїти структуру повідомлення про неможливість дати висновок та методику його складання;
- ✓ охарактеризувати основні стадії процесу оцінювання експертного висновку слідчим (судом) та іншими учасниками судового процесу.

### **7.1. Висновок експерта-економіста та його структура**

Процес проведення судово-економічної експертизи закінчується оформленням дослідження у вигляді висновку експерта. Оскільки виконання експертизи є процесуальною дією, то і висновок експерта-економіста повинен відповідати визначеним ГПКУ, КАСУ, КПКУ та ЦПКУ нормам як за формою, так і за змістом.

Висновок складається на підставі дослідження всіх наданих експерту-економісту матеріалів в межах його компетенції. Він повинен повно та об'єктивно відображати результати проведеного дослідження і підтверджувати їх даними первинних документів, облікових реєстрів та звітності підприємства. Через те що висновок експерта-економіста є самостійним доказом, він повинен бути чітким, конкретним і зрозумілим для всіх учасників процесу судочинства.

Висновок експерта розглядається керівником експертної установи і направляється особі або органу, які призначили експертизу. Якщо керівник експертної установи не погоджується з позицією експерта, він має право доручити проведення експертизи комісії експертів, до якої включається експерт, з позицією якого він не згоден. Експерти комісії у разі згоди між собою підписують спільний висновок експертизи, а у разі виникнення розбіжностей між членами комісії складається декілька висновків відповідно до позиції експертів.

Висновок експерта-економіста має задовольняти низку вимог, найголовніші з яких наведені на рис. 7.1.

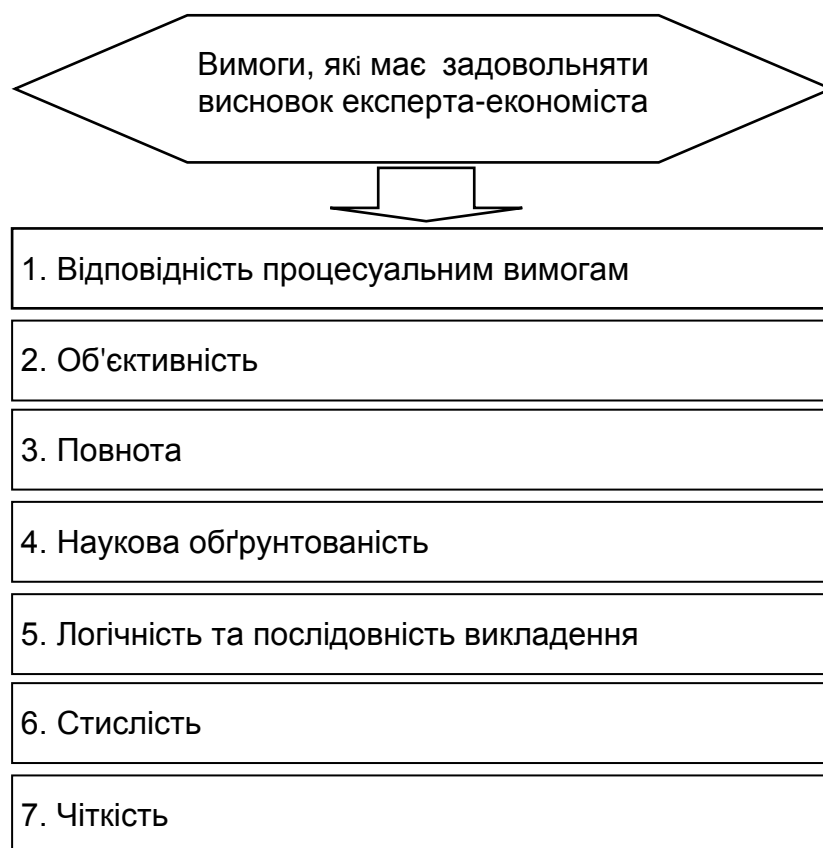


Рис. 7.1. **Вимоги, що висуваються до висновку експерта-економіста**

Висновок експертизи або повідомлення про неможливість її проведення, які даються поза експертною установою (наприклад, в судовому засіданні), розглядаються керівником установи після надходження матеріалів експертизи до установи. Про зауваження, які виникли у керівника установи, він може повідомити особу або орган, які призначили експертизу.

**Висновок судово-економічної експертизи** складається із трьох частин: вступної, досліджуваної та висновків дослідження (додаток Е).

**У вступній частині висновку експерта-економіста** вказуються:

найменування документа ("Висновок"), його номер, за наявності відповідних підстав – характер експертизи (чи є вона додатковою, повторною, комісійною або комплексною), вид (назва) експертизи, з якою справою (кримінальною, цивільною, господарською, номер справи) вона проводиться;

дата складання висновку;

дата надходження постанови (ухвали), об'єктів і матеріалів справи до експертної установи (її найменування), експерта (його ім'я, прізвище, по батькові);

найменування і дата складання документа, на підставі якого виконується експертиза (постанова, ухвала), та найменування особи (посада, прізвище, ініціали) або органу, яка призначила експертизу;

перелік об'єктів, що підлягають дослідженню, та зразків (у разі надходження);

відомості про надані матеріали справи (у тому числі вид (назва) матеріалів (документів) та кількість аркушів);

спосіб доставки та вид упаковки досліджуваних об'єктів із зазначенням у необхідних випадках відомостей про те, чи впливав спосіб упаковки на їх збереженість;

перелік питань (дослівно у формулюванні постанови чи ухвали), які внесено на вирішення експертизи: якщо питання у постанові (ухвалі) сформульовано неясно або редакція питання в постанові (ухвалі) не відповідає Науково-методичним рекомендаціям із питань підготовки і призначення судових експертиз, але зміст завдання експертові зрозумілий, то після наведення питання в редакції постанови (ухвали) про призначення експертизи він може дати відповідні роз'яснення і викласти питання в редакції, що відповідає згаданим рекомендаціям; якщо поставлено декілька питань, експерт має право згрупувати їх і викласти в послідовності, яка забезпечує найбільш доцільний порядок дослідження; якщо деякі питання, що містяться у постанові (ухвалі), вирішувались під час проведення експертиз різних видів, – відомості (експертна установа, номер та дата висновку) про ці експертизи; якщо питання, які поставлені на вирішення експертизи, доцільно вирішувати в іншому порядку, ніж той, що визначений у постанові (ухвалі) про призначення експертизи, – указується, у якому порядку вирішуватимуть ці питання;

питання, які вирішуються експертом у порядку експертної ініціативи; за наявності в постанові (ухвалі) про призначення експертизи питань, які не відносяться до предмета експертизи або не входять до компетенції експерта, – указуються причини, з яких ці питання не вирішувались;

дані про експерта (експертів): посада, клас судового експерта, науковий ступінь та вчене звання, прізвище, ім'я та по батькові, освіта, експертна спеціальність, стаж експертної роботи, номер свідоцтва про присвоєння кваліфікації судового експерта;

попередження експерта про кримінальну відповідальність за надання завідомо неправдивого висновку за ст. 384 Кримінального кодексу України (в необхідних випадках – за відмову від надання висновку за ст. 385 Кримінального кодексу України);

дату направлення клопотання експерта про надання додаткових матеріалів, дату надходження додаткових матеріалів або відомостей про наслідки розгляду клопотання; обставини справи, які мають значення для надання висновку, з обов'язковим зазначенням джерела їх отримання;

під час проведення повторних експертиз указуються відомості про первинну (попередні) експертизу (прізвища, ініціали експертів, назва експертної установи чи місце роботи експертів, номер і дата висновку експертизи, зміст заключних висновків первинної (попередніх) експертизи; зміст питань, які були поставлені перед експертом на повторне вирішення, а також мотиви призначення повторної експертизи, які зазначені в постанові (ухвалі) про її призначення); у разі якщо такі мотиви в постанові (ухвалі) відсутні, про це робиться відповідний запис;

під час проведення комісійних та комплексних експертиз зазначається голова комісії (провідний експерт);

відомості про процесуальні підстави та осіб, які були присутні під час проведення досліджень (прізвища, ініціали, процесуальний статус);

нормативні акти та література, які використовувались експертом під час вирішення поставлених питань, із зазначенням, відповідно, їх дати, номери прийняття, редакції та бібліографічних даних.

**У дослідницькій частині висновку** експертизи описується весь процес дослідження в тій послідовності, в якій вказані питання, а також дається обґрунтування висновку експерта. Побудова цього розділу залежить від завдання, отриманого експертом-економістом від слідчого чи суду.

На початку розділу експерт повинен підкреслити, що всі надані йому матеріали були ним розглянуті та досліджені. Кожному питанню, яке



вирішується експертом, має відповідати певний розділ досліджувальної частини. Якщо декілька питань тісно пов'язані між собою, хід їх вирішення може описуватись в одному розділі.

Висновки, що зроблені експертом-економістом з кожного питання, викладаються приблизно в такій послідовності:

обставини, що стали предметом судово-економічної експертизи, досліджені документи та матеріали справи;

як оформлені ці документи в бухгалтерському обліку;

стислі посилання на свідчення обвинувачених та інших осіб;

дослідження матеріалів справи на підставі наданих документів;

опис виявлених порушень;

період, протягом якого вони здійснювалися;

розмір завданих збитків;

обставини, що сприяли здійсненню чи приховуванню порушень;

посадові особи, відповідальні за завдану шкоду та припущені порушення.

Дослідницька частина повинна включати:

відомості про стан об'єктів дослідження, застосовані методи (методики) дослідження, їх реєстраційний номер, умови їх використання;

посилання на ілюстрації, додатки та необхідні роз'яснення до них;

експертне оцінювання результатів дослідження.

Опис процесу застосування інструментальних методів дослідження та проведення експертних експериментів можуть обмежуватись викладенням кінцевих результатів. У зазначених випадках графіки, діаграми, таблиці, матеріали експертних експериментів мають зберігатись у наглядних експертних провадженнях і на вимогу осіб, які призначили експертизу (дослідження), можуть надаватись їм для ознайомлення.

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

**В дослідницькій частині висновку повторної експертизи** вказуються причини розбіжностей з результатами попередніх експертиз, якщо такі розбіжності мали місце.

**В заключній частині** висновки дослідження викладаються у вигляді відповідей на поставлені питання в такій послідовності, в якій вони викладені у його вступній частині. На кожне з поставлених питань має бути дана відповідь по суті або вказано, з яких причин це питання неможливо вирішити.

У разі якщо заключний висновок не може бути сформульований у стислій формі, допускається посилання на результати досліджень, викладених у дослідницькій частині.

Висновок експертизи оформлюється на бланку експертної установи і підписується експертами-економістами, які проводили дослідження, та засвідчується печаткою експертної установи. Якщо до висновку експертизи додаються схеми, таблиці, діаграми тощо, вони також підписуються експертами та засвідчуються печаткою експертної установи. Зразок висновку експерта-економіста наведений в додатку Е.

Якщо експерт не є працівником державної спеціалізованої установи і працює на професійній основі самостійно, він засвідчує наданий ним висновок своїм підписом і печаткою із зазначенням ідентифікаційного номера.

**Висновок комплексної експертизи** складається з урахуванням таких особливостей:

у вступній частині додатково зазначаються прізвище голови експертної комісії і дані про попередні експертизи, якщо їх результати мали значення для вирішення питання перед комплексною експертизою;

дослідження, які проводилися окремими експертами, описуються у відповідних розділах досліджувальної частини із зазначенням прізвищ експертів;

узагальнення та оцінювання результатів досліджень фіксується у синтезувальному розділі досліджувальної частини висновку.

Спільний висновок експертизи підписується експертами, які брали участь у сукупному оцінюванні результатів усіх досліджень і дійшли згоди.

У випадку, якщо згоди між ними не було досягнуто, складається декілька висновків експертизи (за кількістю точок зору) або один, у якому вступна і досліджувальна частини підписуються всіма експертами, а заключна – окремими експертами під відповідними висновками досліджень.

Висновок експертизи та додатки до нього складаються у двох екземплярах, один з яких направляється особі або органу, які призначили експертизу, а другий залишається в експертній установі.

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

у двох примірниках – у разі якщо висновки повторної експертизи повністю підтверджують висновки первинної (попередньої) експертизи.

Перший примірник направляється органу або особі, яка призначила експертизу, другий – оформлюється як наглядове провадження і залишається в архіві експертної установи, що проводила повторну експертизу;

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

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

Під час проведення експертиз експертами декількох експертних установ наглядові провадження оформлюються у кількості, яка відповідає кількості установ, що були зайняті в її проведенні.

Висновки експерта (експертів) з додатками направляються особі або органу, яка призначила експертизу, керівником експертної установи (керівником провідної експертної установи).

**Висновок експертизи, яка виконується під час судового розгляду**, складається з урахуванням таких винятків:

у вступній частині висновку не вказується запис щодо попередження експерта про відповідальність за надання завідомо неправдивого висновку (такий запис робиться в протоколі судового засідання);

якщо з питань, які вирішувалися під час судового розгляду, проводилася експертиза на попередніх стадіях процесу, і експерт згоден з її результатами, він вправі послатися на них.

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

Якщо судом і слідчим вичерпані всі можливості отримання необхідних експерту-економісту документів, котрі, за його думкою, не можуть бути замінені іншими, а наявних даних недостатньо для складання висновку, експертом складається **повідомлення про неможливість проведення**

**експертизи.** Воно складається і в тих випадках, якщо поставлене перед експертом-економістом питання виходять за межі його спеціальних знань.

Повідомлення про неможливість подання висновку складається також із трьох частин: вступної, мотивувальної та заключної.

Вступна частина оформлюється відповідно до загальних вимог, зазначених вище. Але у повідомленні про неможливість надання висновку експерт-економіст попереджається лише про кримінальну відповідальність за ст. 385 КК за відмову від виконання обов'язків і злісне ухилення від явки за вимогою слідчого чи суду.

У мотивувальній частині викладаються причини, які обумовили неможливість надання висновку.

У заключній частині вказується про неможливість надання висновку.

Повідомлення про неможливість подання висновку оформлюється на бланку експертної установи, підписується експертом; підпис у заключній частині засвідчується відбитком печатки експертної установи.

Повідомлення про неможливість надання висновку складається у двох примірниках. Один примірник керівник експертної установи надсилає особі або органу, яка призначила експертизу, а другий – оформлюється як наглядове провадження і залишається в архіві експертної установи.

Якщо таке повідомлення надається під час судового розгляду, воно складається і підписується експертом у двох примірниках, один з яких подається до суду, а другий – керівникові експертної установи.

Якщо з одних питань експерт може дати відповідь, а з інших є підстави для повідомлення про неможливість надання висновку, складається один документ – висновок експерта. У цьому випадку експерт попереджається про кримінальну відповідальність за ст. 384, 385 Кримінального кодексу України.

Експертні дослідження, їх хід і результати викладаються у висновку спеціаліста із зазначенням спеціалізації останнього.

Висновок спеціаліста складається за структурою та за змістом висновку експерта за такими винятками:

особа, яка проводить дослідження, іменується не експертом, а спеціалістом;

у вступній частині висновку зазначається, хто і коли звернувся до установи чи безпосередньо до спеціаліста із замовленням про проведення дослідження;

опускається запис, який стосується відповідальності особи, що проводить дослідження, за надання завідомо неправдивого висновку.

Предмети та документи, що були об'єктами експертного дослідження, підлягають поверненню особі або органу, яка призначила експертизу, разом з висновком експертизи або повідомленням про неможливість надання висновку.

## **7.2. Оцінювання висновку експерта-економіста слідчим, судом та іншими учасниками процесу**

Згідно з КПКУ ЦПКУ суд, прокурор і слідчий оцінюють докази за своїм внутрішнім переконанням, яке базується на всебічному, повному та об'єктивному розгляді всіх обставин справи в їх сукупності, та керуючись законом та правосвідомістю. Тобто *висновок експерта-економіста не має наперед встановленої сили та переваги над іншими джерелами доказів*, навіть у справах з економічних правопорушень. Однак інколи всупереч закону висновки експертів розглядаються як докази, що мають перевагу над іншими, без належної їх перевірки й оцінювання, або правоохоронні органи переоцінюють доказове значення висновків експертів.

У зв'язку з цим **висновок експерта-економіста повинен бути оцінений** слідчим, адвокатом і судом. **Процес оцінювання експертного висновку** складається із декількох етапів:

1. Перевірка дотримання вимог законодавства під час призначення експертизи, котра повинна встановити такі питання:

чи є компетентним експерт-економіст у вирішенні поставлених перед ним питань, чи не вийшов він за межі своєї компетенції;

чи не була проведена експертиза особою, яка підлягає відводу, з причин, вказаних у процесуальних кодексах;

чи були дотримані права учасників процесу під час призначення та проведення експертизи;

чи не порушувався процесуальний порядок під час отримання документів для експертного дослідження;

чи були дотримані процесуальні форми оформлення висновку експерта.

2. Перевірка достеменності та достатності таких даних для проведення експертного дослідження та дачі висновку.

3. Оцінювання наукової обґрунтованості експертної методики дослідження.

4. Перевірка та оцінювання повноти висновку повинна встановити: повноту виконання експертного завдання, тобто повноту відповідей експерта на всі поставлені питання та обґрунтованість відмов; дати відповіді на деякі питання;

повноту дослідження всіх наданих експерту матеріалів;

повноту опису ходу та результатів дослідження.

5. Визначення коректності посилань на нормативно-правові акти та інструктивні матеріали.

6. Обґрунтованість експертного висновку та його узгодженість з іншими джерелами доказів.

7. Виявлення можливих помилок та протиріч, які можуть бути в експертному висновку.

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

Таким чином, висновок експерта-економіста в кримінальному, цивільному та господарському процесах може оцінюватися всіма учасниками судового розгляду.

### **7.3. Виявлення та усунення обставин, які сприяють здійсненню правопорушень під час проведення судово-економічної експертизи**

Згідно з КПКУ під час проведення попереднього слідства, дізнання та розгляду справи в суді – виявленню та доказу підлягають також обставини, що сприяли здійсненню злочинів. У цьому зв'язку висновок експерта-економіста має важливе значення для вирішення правоохоронними органами завдань, пов'язаних із попередженням правопорушень.

В межах своєї компетенції *експерт-економіст може виявити обставини, що сприяли здійсненню правопорушень* в економічній сфері,

а також намітити заходи з їх усунення. Висновок експерта може містити вказівки на конкретні обставини, що обумовили чи полегшили скоєння господарських правопорушень. Зокрема, під час дослідження організації бухгалтерського обліку на підприємстві експерт-економіст може встановити відповідність чи не відповідність дій окремих посадових осіб вимогам Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" та національним Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку, виявити порушення правил оформлення первинних документів, процесу документообігу, методики складання бухгалтерських записів і організації внутрішнього контролю, які полегшили розкрадання майна, та інших злочинів.

*Експерт-економіст дає свої рекомендації* тільки на підставі аналізу первинних документів, облікових реєстрів та звітності підприємства, використовуючи свої спеціальні знання і не торкаючись при цьому юридичної відповідальності посадових осіб за створення ними умов, що сприяли здійсненню правопорушень. Зокрема, під час дослідження причин, які сприяли утворенню нестач товарно-матеріальних цінностей, експерт може вказати, чи мали місце порушення строків і правил проведення інвентаризацій, неправильне оформлення первинних документів з руху матеріалів, неповне оприбуткування матеріальних цінностей, неправильне застосування норм природної втрати, порушення правил ведення касових операцій тощо. При цьому необхідно підкреслити, які нормативно-правові акти, інструкції, положення порушені, вказати характер цих порушень та винних в цьому осіб.

Тому у ході призначення судово-економічної експертизи слідчий або суд, виходячи з конкретних обставин справи, зобов'язані поставити перед експертом питання про те, які порушення, зміни чи відхилення від встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку і звітності, організації внутрішнього контролю та аудиту сприяли скоєнню правопорушень, і які заходи необхідно вжити для їх попередження. Якщо суд (слідчий) не поставив таких питань чи поставив їх не в повному обсязі, експерт-економіст, за своєю ініціативою, може додатково викласти ці питання у своєму висновку.

Для дослідження таких питань експерту-економісту можуть знадобитися додаткові матеріали: акти попередніх ревізій, перевірок та інвентаризацій, копії наказів керівництва організації за результатами проведеного контролю, додаткові пояснення керівника підприємства, головного бухгалтера, матеріально відповідальних і посадових осіб, контролерів-ревізорів

та інших працівників з цих питань. За вимогою експерта-економіста йому повинні бути надані необхідні додаткові матеріали.

Встановивши порушення та недоліки в організації обліку і контролю, що сприяли здійсненню правопорушень у господарській сфері, експерт-економіст може рекомендувати у своєму висновку необхідні заходи, щодо їх усунення. Ці рекомендації повинні бути обґрунтовані та конкретні, але при цьому втручання експерта в оперативну фінансово-господарську діяльність підприємства не припускається.

Слідчий (суд) під час аналізу висновку експерта-економіста вирішує питання – наскільки повно виявлені експертом обставини, що відносяться до організації бухгалтерського та внутрішнього контролю, які сприяли здійсненню правопорушень, чи підтверджуються вони матеріалами справи, а також перевіряє обґрунтованість заходів, щодо усунення цих негативних обставин

У разі відсутності сумнівів в обґрунтованості висновку експерта-економіста суд може внести окрему ухвалу із зазначенням заходів, що будуть направлені на усунення причин і обставин, які сприяли здійсненню економічних правопорушень.

### ***Запитання для самодіагностики***

1. Яким документом оформлюється процес проведення судово-економічної експертизи?
2. З яких частин складається висновок експерта-економіста?
3. Які відомості наводяться у вступній частині висновку експертизи?
4. У якій послідовності викладається процес встановлення фактів у дослідницькій частині висновку?
5. Які особливості має висновок повторної експертизи?
6. У якій формі викладаються результати дослідження експерта-економіста в заключній частині висновку?
7. За якими правилами складається висновок комплексної експертизи?
8. У скількох екземплярах складається висновок експертизи?
9. З урахуванням яких особливостей складається висновок експертизи, яка виконується під час судового розгляду?
10. У яких випадках складається повідомлення про неможливість проведення судово-економічної експертизи?
11. Чи має переваги висновок експерта-економіста перед іншими джерелами доказів у справах з економічних правопорушень?



12. Хто оцінює висновок експерта-економіста?
13. Які етапи містять процес оцінювання висновку експерта?
14. На підставі аналізу яких матеріалів базуються рекомендації експерта-економіста щодо усунення обставин, що сприяли здійсненню економічних правопорушень?
15. У якому документі зазначаються заходи, які повинно виконати підприємство для усунення причин і обставин, що сприяли здійсненню економічних правопорушень?

### ***Питання для самостійного опрацювання***

1. Зрозуміти особливості складання висновку експертизи, що виконується під час судового розгляду.
2. Засвоїти структуру повідомлення про неможливість дати висновок та методика його складання.
3. Підстави та порядок передачі висновку експерта-бухгалтера замовнику експертизи.

### ***Контрольні тести***

1. З яких частин складається висновок експертизи:
  - а) зі вступної та досліджувальної;
  - б) зі вступної, досліджувальної та висновку дослідження;
  - в) зі вступної та висновку дослідження?
2. У якій частині вказується назва експертизи, чи є вона додатковою, повторною:
  - а) у вступній;
  - б) у досліджувальній;
  - в) у висновку дослідження?
3. У якій частині відтворюється весь процес експертного дослідження:
  - а) у вступній;
  - б) у досліджувальній;
  - в) у висновку дослідження?
4. У якій частині вказуються результати, що впливають з дослідження:
  - а) у вступній;
  - б) у досліджувальній;
  - в) у висновку дослідження?

5. Які етапи містить стадія узагальнення, оцінювання та реалізації результатів судово-бухгалтерської експертизи:

- а) узагальнення результатів;
- б) реалізація результатів експертизи;
- в) систематизація результатів;
- г) складання експертного висновку?

6. Висновок спеціаліста складається за структурою та за змістом висновку експерта за такими винятками:

- а) особа, яка проводить дослідження, іменується не експертом, а спеціалістом;
- б) у вступній частині висновку зазначається, хто і коли звернувся до установи чи безпосередньо до спеціаліста із замовленням про проведення дослідження;
- в) опускається запис, який стосується відповідальності особи, що проводить дослідження, за надання завідомо неправдивого висновку;
- г) усі відповіді правильні.

7. Висновок комплексної експертизи складається з урахуванням таких особливостей:

- а) у вступній частині додатково зазначаються прізвище голови експертної комісії і дані про попередні експертизи, якщо їх результати мали значення для вирішення питання перед комплексною експертизою;
- б) дослідження, які проводилися окремими експертами, описуються у відповідних розділах досліджувальної частини із зазначенням прізвищ експертів;
- в) узагальнення та оцінювання результатів досліджень фіксується у синтезувальному розділі досліджувальної частини висновку;
- г) усі відповіді правильні.

8. У якому випадку експертом складається повідомлення про неможливість проведення експертизи:

- а) якщо поставлене перед експертом-економістом питання виходить за межі його спеціальних знань;
- б) за бажанням експерта;
- в) ніколи не складається?

9. Слідчий (суд) під час аналізу висновку експерта-економіста вирішує:

- а) питання – наскільки повно виявлені експертом обставини, що відносяться до організації бухгалтерського та внутрішнього контролю, які сприяли здійсненню правопорушень, чи підтверджуються вони матеріалами справи;

- б) обґрунтованість заходів, щодо усунення негативних обставин;
- в) методи, які застосував судовий експерт у ході проведення судово-економічної експертизи.

10. Різниця між неясним та неповним висновками виражається у ...

### **Практичні завдання і ситуації**

#### **Завдання 1 (стереотипне)**

*Завдання:*

Визначити, які з наведених даних наводяться у вступній, дослідницькій та заключній частинах висновку експерта економіста.

*Дані для виконання:*

найменування документа;

дата складання висновку;

дата надходження постанови (ухвали), об'єктів і матеріалів справи до експертної установи (її найменування), експерта (його ім'я, прізвище, по батькові);

найменування і дата складання документа, на підставі якого виконується експертиза (постанова, ухвала), та найменування особи (посада, прізвище, ініціали) або органу, яка призначила експертизу;

перелік об'єктів, що підлягають дослідженню, та зразків (у разі надходження);

відомості про надані матеріали справи (у тому числі вид (назва) матеріалів (документів) та кількість аркушів);

спосіб доставки та вигляд упаковки досліджуваних об'єктів із зазначенням у необхідних випадках відомостей про те, чи впливав спосіб упаковки на їх збереженість;

описується весь процес дослідження в тій послідовності, в якій вказані питання, а також дається обґрунтування висновку експерта;

відомості про стан об'єктів дослідження, застосовані методи (методики) дослідження, їх реєстраційний номер, умови їх використання;

посилання на ілюстрації, додатки та необхідні роз'яснення до них;

експертне оцінювання результатів дослідження;

викладаються висновки дослідження.

#### **Завдання 2 (діагностичне)**

*Умова.*

Для проведення судово-економічної експертизи до державної експертної установи надійшла ухвала судді господарського суду Харківської області І. Д. Петренка.

На вирішення експертизи поставлені такі запитання:

1. Чи підтверджується документально отримання в червні 20\_\_ р. корпорацією "Автокран" товарно-матеріальних цінностей за накладними № 10 від 10.04.20\_\_ р. та № 12 від 12.04.20\_\_ р.?

2. Чи відповідно до чинного законодавства складені накладні № 10 від 10.04.20\_\_ р. та № 12 від 12.04.20\_\_ р.?

Для проведення дослідження експерту надані:

головна книга корпорації "Автокран" за 20\_\_ р.;

касова книга корпорації "Автокран" за 20\_\_ р.

Експертом протягом п'яти днів з дня одержання завдання на проведення експертизи було заявлене клопотання про надання необхідних матеріалів.

**Завдання:**

1. Визначити перелік необхідних додаткових документів у разі, якщо корпорацією "Автокран" одержано ТМЦ за вказаними накладними за варіантами:

1 варіант	З 1 до 15 у списку групи	за договорами купівлі-продажу
2 варіант	З 16 до 30 у списку групи	за договорами комісії

2. Навести перелік нормативних актів, якими встановлено порядок складання первинних документів та якими регулюється порядок відображення їх в бухгалтерському обліку.

3. З урахуванням того, що на заявлене клопотання судом не були надані необхідні документи, скласти повідомлення про неможливість надати висновок.

**Завдання 3 (діагностичне)**

**Умова.**

За договором № 8 від 22.01.20\_\_ р. значиться переданою на перероблення сировина від підприємства "Зоря" підприємству "Марія". Під час перевірки переробника – підприємства "Марія" ревізорами КРУ м. Києва (акт від 07.06.2001 р.) встановлено, що на частину сировини власником – підприємством "Місяць" протягом року не було надано замовлення на перероблення, в якому визначався б кінцевий необхідний продукт, і не надходило вимоги про повернення цієї сировини. Неперероблена сировина підприємством "Марія" обліковувалась на позабалансовому рахунку, що підтверджується даними інвентаризаційних описів. Вартість цієї давальницької сировини ревізорами була врахована як безоплатно отримана в збільшення прибутку підприємства "Марія" за 20\_\_ р.

Для проведення судово-економічної експертизи до державної експертної установи надійшли матеріали господарської справи (у тому числі і вищезазначений акт від 07.06.2001 р.) за ухвалою судді господарського суду м. Києва І. Д. Кривокої.

На вирішення експертизи поставлені такі запитання:

1. Чи відповідає чинному законодавству ведення обліку підприємством "Марія" давальницької сировини, одержаної за договором № 8 від 22.01.20\_\_ р.?

2. Чи підтверджуються документально висновки акта від 07.06.20\_\_ р. стосовно збільшення прибутку підприємства "Марія" за 20\_\_ р. на вартість безоплатно отриманої сировини за договором № 8 від 22.01.20\_\_ р.?

Для проведення дослідження експерту надані:

головна книга підприємства "Марія" за 20\_\_ р.;

касова книга підприємства "Марія" за 20\_\_ р.

Експертом протягом п'яти днів з дня одержання завдання на проведення експертизи було заявлене клопотання про додаткове надання необхідних матеріалів.

*Завдання:*

1. Визначити перелік необхідних додаткових документів.

2. Навести перелік нормативних актів, якими встановлено порядок ведення бухгалтерському обліку за давальницькою сировиною, що надійшла на перероблення.

3. З урахуванням того, що на заявлене клопотання судом не були надані необхідні документи, скласти повідомлення про неможливість надати висновок.

#### **Завдання 4 (діагностичне)**

*Умова.*

У Харківській НДІСЕ 24 травня 20\_\_ р. надійшов лист заступника начальника слідчого відділу Управління податкової міліції ДПА у м. Полтава з проханням провести дослідження експертом-економістом стосовно обґрунтованості віднесення ТОВ "ТЕКСТ" сум податку на додану вартість до податкового кредиту з такого питання:

1. Чи обґрунтовані висновки акту перевірки № 113 від 16.05.20\_\_ р. щодо зменшення суми податкового кредиту по податку на додану вартість на суму 6 026,07 грн за 2 квартал 20\_\_ р.?

Для надання висновку подані такі документи ТОВ "ТЕКСТ":

договірна документація;

податкові накладні за 2 квартал 20\_\_р.;

книги придбання товарів за 20\_\_ р.;  
акти звірок взаєморозрахунків;  
акт перевірки № 113 від 16.05.20\_\_ р.

**Завдання:**

1. Скласти висновок судово-економічної експертизи за умови, що на дослідження надані всі документи, а сума податкового кредиту по податку на додану вартість не підтверджена податковими накладними.

### **Завдання 5 (діагностичне)**

**Умова.**

Згідно з актом перевірки № 25 від 10.01.20\_\_ р., складеного ревізорами ДПІ в Дзержинському районі м. Харкові, підприємству "Альфа" донараховано прибуткового податку з громадян в сумі 3 000 грн за 20\_\_р., внесків до Пенсійного фонду України – в розмірі 4 000 грн за цей же період.

На вирішення судово-економічної експертизи поставлені такі питання:

1. Чи підтверджується документально висновки акту перевірки № 25 від 10.01.20\_\_ р. щодо донарахувань за 20\_\_ р. прибуткового податку в сумі 3 000 грн та внесків до Пенсійного фонду України – 4 000 грн?

На дослідження надані такі матеріали:

відомості нарахування заробітної плати по підприємству "Альфа" за 20\_\_ – 20\_\_ р.

**Завдання:**

1. Визначити, чи можливо за наданими на дослідження документами відповісти на поставлене слідчим питання.

2. У разі необхідності скласти перелік документів, необхідних для вирішення поставленого питання, та оформити клопотання про надання додаткових документів.

### **Завдання 6 (діагностичне)**

**Умова.**

На дослідження судовому експерту-бухгалтеру поставлене таке запитання:

1. Чи підтверджується документально нестача товарно-матеріальних цінностей на підприємстві "Тодес" станом на 01.11.20\_\_ р.?

На дослідження експерту надані всі необхідні документи.

У ході дослідження експертом встановлено, що інвентаризація ТМЦ проводилась на даному підприємстві станом на 01.01.20\_\_ р., а також на 01.11.20\_\_ р.

На підставі наданих на дослідження первинних документів експертом розрахований обліковий залишок ТМЦ станом на 01.11.20\_\_ р. Після зіставлення облікового залишку з даними фактичного залишку експертом виявлені лишки ТМЦ станом на 01.11.20\_\_ р.

*Завдання:*

1. Сформулюйте висновок, який впливає з проведеного дослідження.

### **Завдання 7 (евристичне)**

*Умова.*

За договором № 8 від 22.01.20\_\_ р. значиться переданою на перероблення сировина від підприємства "Зоря" підприємству "Мрія". У ході перевірки переробника-підприємства "Мрія" ревізорами КРУ м. Харкова (акт від 07.06.20\_\_ р.) було встановлено, що на частину сировини власником-підприємством "Зоря" протягом року не було надано замовлення на перероблення, в якому було б визначено кінцевий необхідний продукт, і не надходило вимоги про повернення цієї сировини. Неперероблена сировина підприємством "Мрія" обліковувалась на позабалансовому рахунку, що підтверджується даними інвентаризаційних описів. Вартість цієї давальницької сировини ревізорами була врахована як безоплатно отримана в збільшення прибутку підприємства "Мрія" за 20\_\_ р.

Для проведення судово-економічної експертизи в державну експертну установу надійшли матеріали господарської справи (в тому числі і вищезазначений акт від 07.06.20\_\_ р.) за ухвали судді господарського суду м. Харкова І. Д. Коршуненка.

На вирішення експертизи поставлені такі питання:

1. Чи відповідає чинному законодавству ведення обліку підприємством "Мрія" давальницької сировини, одержаної по договору № 8 від 22.01.20\_\_ р.?

2. Чи підтверджується документально висновки акту від 07.06.20\_\_ р. стосовно збільшення прибутку підприємства "Мрія" за 20\_\_ р. на вартість безоплатно отриманої сировини за договором № 8 від 22.01.20\_\_ р.?

Для проведення дослідження експерту надані:

головна книга підприємства "Мрія" за 20\_\_ р.;

касова книга підприємства "Мрія" за 20\_\_ р.

Експертом протягом п'яти днів з дня одержання завдання на проведення експертизи було заявлене клопотання про надання необхідних матеріалів.

**Завдання:**

1. Визначити перелік необхідних додаткових документів.
2. Навести перелік нормативних актів, якими встановлено порядок ведення бухгалтерського обліку по давальницькій сировині, що надійшла на перероблення.
3. З урахуванням того, що на заявлене клопотання судом не були надані необхідні документи, скласти повідомлення про неможливість надати висновок.

**Завдання 8 (евристичне)**

**Умова.**

На дослідження судовому експерту-бухгалтеру А. Д. Савіну поставлене таке питання:

1. Чи правильно та в повному обсязі віднесено суму ПДВ до податкового кредиту та податкових зобов'язань на ТОВ "Мрія" за II квартал 200\_ р.?

Для проведення дослідження експерту надані такі документи:

установчі документи ТОВ "Мрія";

копія свідоцтва державної реєстрації суб'єкта господарської діяльності;

податкова декларація за II квартал 20\_ р.;

податкові накладні за II квартал 20\_ р. згідно з переліком (перелік додається);

книга купівлі, продажу товарів.

На клопотання експерта від 21.10.200\_ р. були надані також:

копія свідоцтва реєстрації платника податку на додану вартість;

податкові декларації за минулі два квартали.

**Завдання:**

1. Визначити, чи можливо за наданими на дослідження документами відповісти на поставлене слідчим питання.
2. У разі необхідності скласти перелік документів, необхідних для вирішення поставленого питання, та оформити клопотання про надання додаткових документів.
3. Скласти висновок судово-економічної експертизи, який впливає з проведеного дослідження.



## Рекомендована література

### Основна

1. Дікань Л. В. Судово-економічна експертиза / Л. В. Дікань, В. Д. Понікаров, О. В. Кожушко. – Харків : Вид. ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2014. – 432 с.
2. Отенко В. І. Судова бухгалтерія для менеджерів підприємств / В. І. Отенко, В. Д. Понікаров, Т. М. Серікова. – Харків : ВД "ІНЖЕК"; 2005. – 560 с.
3. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза / В. Д. Понікаров. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2005. – 224 с.
4. "Про судову експертизу : Закон України // Урядовий кур'єр. – 1994. – 24 квітня.
5. Судебно-бухгалтерская экспертиза / В. Д. Поникаров, Н. В. Ялдин, М. В. Стаматина и др. – Харьков : Арсис, 2002. – 240 с.

### Додаткова

6. Бандурка А. М. Основы судебной бухгалтерии : учебник / А. М. Бандурка, В. А. Лукин, В. Д. Поникаров. – Харьков : Изд. НУВД, 2002. – 336 с.
7. Судово-бухгалтерська експертиза : підручник / М. Т. Білуха. – Київ : ВК "Воля" 2004. – 656 с.
8. Дікань Л. В. Податкова система / Л. В. Дікань, Т. С. Воїнова. – Харків : Вид. ХДЕУ, 2002. – 252 с.
9. Камлик М. І. Судова бухгалтерія / М. І. Камлик. – Київ : Атіка, 2000. – 325 с.
10. Контроль і ревізія / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга та ін. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 512 с.
11. Концепція (основи державної політики) національної безпеки України // Урядовий кур'єр. – 1997. – 6 лютого.
12. Кримінальний кодекс України. Науковий коментар. – Київ : Атіка, 2001. – 156 с.
13. Кримінальний процесуальний кодекс України. Науково-практичний коментар. – Харків : Арсис, 2000. – 576 с.
14. Куркін М. В. Ревізії та перевірки за зверненнями правоохоронних органів / М. В. Куркін, В. Д. Понікаров. – Харків : Східно-регіональний центр гуманітарно-освітніх ініціатив, 2003. – 412 с.
15. Лукин В. А. Основы бухгалтерского и налогового учета / В. А. Лукин, Ю. Д. Маляревский, В. Д. Поникаров. – Харьков : Курсор, 2000. – 156 с.

16. Мумінова-Савіна Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиза : навч.-метод. посіб. / Г. Г. Мумінова-Савіна. – Київ : ХНЕУ, 2004. – 268 с.
17. Мумінова-Савіна Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. / Г. Г. Мумінова-Савіна. – Київ : ХНЕУ, 2003. – 202 с.
18. Облік, аналіз, аудит / Т. М. Серікова, В. Д. Понікаров, Є. П. Кожанова та ін. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2003. – 380 с.
19. Панкін С. С. Облікові експертизи при розслідуванні правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків / С. С. Панкін // Науковий вісник Дніпропетровського ЮІ МВС України. – 2000. – № 2. – С. 179–188.
20. Понікаров В. Д. Господарське законодавство / В. Д. Понікаров, Ж. О. Андрійченко. – Харків : ВД "ІНЖЕК", 2004. – 232 с.
21. Понікаров В. Д. Інвентаризація: проведення, оформлення, облік / В. Д. Понікаров. – Харків : Фактор, 1998. – 54 с.
22. Понікаров В.Д. Судово-облікова експертиза / В. Д. Понікаров. – Харків : Вид. ХДЕУ, 2001. – 96 с.
23. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України // Урядовий кур'єр. – 1999. – 1 вересня.
24. Рудницький В. С. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень (опорні конспекти) : навч. посіб. / В. С. Рудницький. – Київ : ВД "Професіонал" , 2004. – 304 с.
25. Судово-експертна діяльність. Довідник для суддів. – Київ : "Ін Юре", 2003. – 908 с.

### **Інформаційні ресурси**

26. Бібліографія періодичних видань з експертиз [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.univd.edu.ua/\\_projects/ezloch\\_kor/bibliography.doc](http://www.univd.edu.ua/_projects/ezloch_kor/bibliography.doc).
27. Бюро судових експертиз. – Режим доступу : <http://www.expertise.com.ua/poslugu.htm>.
28. Всеукраїнська щотижнева суспільно-політична газета "ТЕЛЕГРАФЪ" [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.telegrafua.com/articles/1025001540999/print.shtml>.
29. Законодательство Украины [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://nedvigimost.com.ua/>.
30. Законопроекти України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.gov.ua/>.

31. Информационный ресурс от "А до Я" [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://fromatoz.com.ua/>.
32. Институт проблем законодательства ім. Ярослава Мудрого [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.legality.kiev.ua/>.
33. ЛигаБизнесИнформ [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.liga.net/](http://www.liga.net/).
34. Налоги и бухгалтерский учет [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.basa.tav.kharkov.ua/](http://www.basa.tav.kharkov.ua/).
35. Новини звідусіль [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://vlada.kiev.ua/cgi-bin/ums/disnew1.pl?9233>.
36. Нормативные акты Украины [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.nau.kiev.ua/](http://www.nau.kiev.ua/).
37. Право. Украина [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.legal.com.ua/](http://www.legal.com.ua/).
38. Сервер Верховной Рады Украины [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://rada.gov.ua/>.
39. Украинское право [Электронный ресурс]. – Режим доступа : [www.ukrpravo.com/](http://www.ukrpravo.com/).
40. Центр исследований компьютерной преступности [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.crime-research.ru/library/Polivan0503.html>.
41. Lindex-закон [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://lindex.net.ua/>.

# Додатки

Додаток А

## ПОСТАНОВА про проведення виїмки

м. Харків

" \_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.

Старший слідчий прокуратури \_\_\_\_\_ району м. Харкова юрист 1-го класу \_\_\_\_\_, розглянувши матеріали кримінальної справи № \_\_\_\_ по звинуваченню гр. \_\_\_\_\_ у вчиненні злочину, передбаченого ч. 3 ст. 212 КК України.

### ВСТАНОВИВ:

Директор ТОВ " \_\_\_\_ " гр. \_\_\_\_\_ тримає в себе вдома бухгалтерську документацію підприємства за період \_\_\_\_\_. Беручи до уваги, що зазначені документи є речовими доказами у справі, керуючись ст. 178 КПК України.

### ПОСТАНОВИВ:

1. Провести виїмку бухгалтерської документації ТОВ " \_\_\_\_ " за період \_\_\_\_\_ у гр. \_\_\_\_\_ за адресою: м. Харків, \_\_\_\_\_.

Старший слідчий  
прокуратури \_\_\_\_\_ району  
м. Харкова  
юрист 1-го класу

(підпис)

Постанову мені оголошено " \_\_\_\_ " \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

(підпис)

(Прізвище І. Б.)

## Перелік

**основних видів судових експертиз та експертних спеціальностей,  
за якими присвоюється кваліфікація судового експерта  
фахівцям науково-дослідних інститутів судових експертиз  
Міністерства юстиції України**

№ п/п	Види судових експертиз	Індекси експертних спеціальностей	Види експертних спеціальностей
1	2	3	4
<b>I. Криміналістичні</b>			
1	Почеркознавча і авторознавча експертиза	1.1	Дослідження почерку і підписів
		1.2	Дослідження мови
2	Технічна експертиза документів	2.1	Дослідження реквізитів документів
		2.2	Дослідження матеріалів документів
		2.3	Дослідження друкарських форм
3	Балістична експертиза	3.1	Дослідження вогнепальної зброї
		3.2	Дослідження боєприпасів і слідів пострілу
4	Трасологічна експертиза	4.1	Дослідження слідів людини
		4.2	Дослідження знарядь, агрегатів, інструментів, холодної зброї і залишених ними слідів, ідентифікація цілого за частинами
		4.3	Криміналістичне дослідження транспортних засобів; дослідження ідентифікаційних номерів та рельєфних знаків
5	Вибухово-технічна експертиза	5.1	Дослідження вибухових речовин, продуктів вибуху та пострілу
		5.2.	Дослідження вибухових пристроїв, слідів та обставин вибуху

1	2	3	4
6	Фототехнічна і портретна експертиза	6.1	Дослідження фото зображень та технічних засобів їх виготовлення
		6.2	Ідентифікація особи за ознаками зовнішності за фотознімками
7	Експертиза фоно- та відеозапису	7.1	Технічне дослідження матеріалів та засобів відео-, звукозапису
		7.2	Дослідження диктора за фізичними параметрами усної мови
		7.3	Дослідження акустичних сигналів та середовищ
		7.4	Лінгвістичне дослідження усної мови
<b>II. Експертиза матеріалів, речовин та виробів</b>			
8	Експертиза матеріалів, речовин та виробів	8.1	Дослідження лакофарбових матеріалів і покриттів
		8.2	Дослідження полімерних матеріалів, пластмас і виробів з них
		8.3	Дослідження волокнистих матеріалів і виробів з них
		8.4	Дослідження нафтопродуктів і пально-мастильних матеріалів
		8.5	Дослідження скла, кераміки та виробів з них
		8.6	Дослідження наркотичних, сильнотоксичних і отруйних речовин
		8.7	Дослідження спиртостійких сумішей
		8.8	Дослідження ґрунтів
		8.9	Дослідження металів і сплавів
		8.10	Дослідження наявності шкідливих речовин у навколишньому середовищі

1	2	3	4
<b>III. Біологічна експертиза</b>			
9	Біологічна експертиза	9.1	Дослідження об'єктів рослинного походження
		9.2	Дослідження об'єктів тваринного походження
<b>IV. Інженерно-технічна експертиза</b>			
10	Інженерно-технічна експертиза	10.1	Дослідження обставин дорожньо-транспортної пригоди
		10.2	Дослідження технічного стану транспортних засобів
		10.3	Дослідження деталей транспортних засобів
		10.4	Транспортно-трасологічні дослідження
		10.5	Дослідження причин та наслідків порушення вимог безпеки життєдіяльності та охорони праці
		10.6	Дослідження об'єктів нерухомості, будівельних матеріалів, конструкцій та відповідних документів
		10.7	Визначення порядку користування земельними ділянками
		10.8	Дослідження причин виникнення та поширення пожеж
		10.9	Комп'ютерно-технічні дослідження
		10.10	Визначення оціночної вартості будівельних об'єктів та споруд
		10.11	Дослідження обставин залізнично-транспортної пригоди
		10.12	Дослідження технічного стану рухомого складу залізничного транспорту
		10.13	Дослідження інженерного обладнання верхньої будови колії

1	2	3	4
<b>V. Економічна експертиза</b>			
11	Економічна експертиза	11.1.	Дослідження документів бухгалтерського обліку і звітності
		11.2.	Дослідження документів про фінансово-кредитні операції
		11.3.	Дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій
<b>VI. Товарознавча</b>			
12	Товарознавча	12.1.	Дослідження якостей товарів народного споживання і визначення їх вартості
	Автотоварознавча	12.2.	Визначення вартості автотранспорту, розміру завданого збитку власнику транспортного засобу
		12.3.	Визначення вартості водного транспорту, розміру завданого збитку власнику водного транспортного засобу
<b>VII. Експертиза, пов'язана з охороною прав на об'єкти інтелектуальної власності</b>			
13	Експертиза, пов'язана з охороною прав на об'єкти інтелектуальної власності	13.1.	Дослідження об'єктів авторського права
		13.2.	Дослідження об'єктів суміжних прав
		13.3.	Дослідження, пов'язані з охороною прав на винаходи, корисні моделі, раціоналізаторські пропозиції
		13.4.	Дослідження, пов'язані з охороною прав на промислові зразки
		13.5.	Дослідження, пов'язані з охороною прав на сорти рослин і породи тварин



1	2	3	4
		13.6	Дослідження, пов'язані з охороною прав на знаки для товарів і послуг, фірмові найменування, зазначення походження товарів
		13.7	Дослідження, пов'язані з охороною прав на топографію інтегральних мікросхем
		13.8	Дослідження, пов'язані з охороною прав на конфіденційну інформацію
		13.9	Економічні дослідження, пов'язані з використанням прав на об'єкти інтелектуальної власності
<b>VIII. Психологічна експертиза</b>			
14	Психологічна експертиза	14.1	Психологічні дослідження
<b>IX. Мистецтвознавча експертиза</b>			
15	Мистецтвознавча експертиза	15.1	Мистецтвознавчі дослідження

**Схема посадових окладів працівників  
державних спеціалізованих установ судових експертиз,  
затверджена постановою КМУ від 21.02.2017 р. № 85**

Найменування посади	Місячний посадовий оклад, грн
Керівник (директор, завідувач) установи	6 800 – 7 700
Завідувач (начальник) відділення	6 300 – 6 800
Керівники (начальники, завідувачі) основних підрозділів, учений секретар	6 300 – 6 800
Керівники (начальники, завідувачі) підрозділів, що входять до складу основних підрозділів	5 800 – 6 300
Головний інженер установи	5 300 – 5 800
Помічник керівника (директора, завідувача)	4 080 – 5 040
Головний судовий експерт	5 900 – 7 200
Провідний судовий експерт	5 500 – 6 800
Старший судовий експерт	5 200 – 6 000
Судовий експерт	4 800 – 5 500
Стажист судового експерта	4 200 – 5 200
Головний науковий співробітник	6 800 – 7 300
Провідний науковий співробітник	5 900 – 6 800
Старший науковий співробітник	5 500 – 6 400
Науковий співробітник	4 800 – 6 000
Молодший науковий співробітник	4 200 – 5 200

Слідчому СВ ВПМ ДПІ м. Харкова  
капітану податкової міліції  
(Прізвище, І., Б.)

**КЛОПОТАННЯ**  
**про надання додаткових документів**

м. Харків

"\_\_\_" \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

Для правильного вирішення питань, визначених у постанові від "\_\_\_" \_\_\_\_\_ 20\_\_ р. про призначення судово-економічної експертизи за кримінальною справою №\_\_\_, експертне провадження №\_\_\_, згідно зі ст. 77 КПК України прошу вас надати такі додаткові матеріали підприємства ТОВ "\_\_\_\_\_".

1. Книгу покупок та Книгу продаж за період \_\_\_\_\_ з доданими до них податковими накладними.

2. \_\_\_\_\_.

3. \_\_\_\_\_.

Експерт-економіст:  
прізвище, ім'я, по батькові,  
посада, експертна установа

(підпис)

**ПОСТАНОВА**  
**про призначення судово-економічної експертизи**

м. Харків

"\_\_\_" \_\_\_\_\_ 200\_\_ р.

Слідчий СВ ВПМ ДПІ м. Харкова капітан поліції \_\_\_\_\_ розглянувши матеріали кримінальної справи №\_\_\_\_\_, порушеної за ознакою злочину, передбаченого ч. 3 ст. 212 КК України

**ВСТАНОВИВ:**

Директор підприємства ТОВ " \_\_\_\_\_ " гр. \_\_\_\_\_ в період \_\_\_\_\_ шляхом перекручення даних бухгалтерського обліку ухилився від сплати податків на загальну суму \_\_\_\_\_ грн., чим завдав державі шкоди в особливо великих розмірах.

Ураховуючи, що для уточнення висновків акту перевірки ДПІ \_\_\_\_\_ району м. Харкова, які цікавлять слідство, необхідні спеціальні знання, керуючись ст. 75 і ст. 196 КПК України:

**ПОСТАНОВИВ:**

1. Призначити у кримінальній справі №\_\_\_\_\_ судово-економічну експертизу, проведення якої доручити експертам ХНДІСЕ.

2. На вирішення експертам поставити такі питання:

2.1. Чи підтверджується документально зазначене в акті податкової інспекції \_\_\_\_\_ заниження прибутку ТОВ " \_\_\_\_\_ " за період \_\_\_\_\_.

2.2. \_\_\_\_\_.

3. В розпорядження експертів надати кримінальну справу №\_\_\_\_\_ у 3-х томах, бухгалтерську документацію ТОВ " \_\_\_\_\_ " за період \_\_\_\_\_.

Слідчий СВ ВПМ ДПІ м. Харкова  
капітан міліції

(підпис)

МІНІСТЕРСТВО ЮСТИЦІЇ УКРАЇНИ  
ХАРКІВСЬКИЙ НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ  
СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ ІМ. ЗАСЛ. ПРОФ. М.С. БОКАРІУСА

м. Харків, вул. Золочівська, 8а

тел. \_\_\_\_\_

**ВИСНОВОК**  
**судово-економічної експертизи**  
**№ \_\_\_\_\_**

Складено "\_\_\_" серпня 200\_\_ р.

**I. ВСТУПНА ЧАСТИНА**

02 серпня 20\_\_р. У Харківський науково-дослідницький інститут судових експертиз ім. засл. проф. М. С. Бокаріуса від Харківського міжрайонного природоохоронного прокурора старшого радника юстиції (П. І. Б) з листом № !!9-05 від 01.08.20\_\_р. та постановою старшого слідчого Харківської міжрайонної природоохоронної прокуратури юриста 3 класу (П. І. Б) від 01.08.20\_\_р. про призначення судово-економічної експертизи надійшли такі матеріали кримінальної справи №\_\_ в двох томах:

- акт перевірки від 13.06.20\_\_р. (далі – Акт) бухгалтера-ревізора (П. І. Б) в Харківському обласному головному управлінні земельних ресурсів (далі – Головне управління) питань отримання бюджетних коштів та їх використання на проектування та будівництво ставка в балці р. Уди на території \_\_\_\_\_ сільської ради \_\_\_\_\_ району;
- тендерна документація на проведення торгів щодо закупівлі робіт з будівництва ставка;
- робочий проект на будівництво у балці р. Уди;
- Акт вибору земельної ділянки під будівництво ставка на території \_\_\_\_\_ сільської ради;
- Державний кадастр природно-заповідного фонду України;
- Державний акт на право постійного користування землею ЗАТ "ЕКО";

- Договір будівельного підряду від 20.09.20\_\_ р.;
- Акти виконаних проектних та підрядних робіт;
- виписки банку за 20\_\_ – 20\_\_рр.;
- висновки державних комплексної та екологічної експертиз робочого проекту з будівництва ставка у балці р. Уди;
- технічна документація із землеустрою зі складання кадастрового плану земельної ділянки для визначення площі пошкодження при будівництві ставку в балці р. Уди;
- інші бухгалтерські документи кримінальної справи №\_\_ у двох томах.

На вирішення експертизи поставлені такі питання:

1. Чи підтверджуються висновки, викладені в акті перевірки від 13.06.20\_\_р. бухгалтером-ревізором (П.І.Б.) в частині незаконного використання бюджетних коштів у розмірі 1 250 596,76 грн (один мільйон двісті п'ятдесят тисяч п'ятсот дев'яносто шість гривень, сімдесят шість копійок), виділених на будівництво водоймища на землях замовника місцевого значення \_\_\_\_\_ регіонального ландшафтного парку \_\_\_\_\_ на території \_\_\_\_\_ сільської ради \_\_\_\_\_ району Харківської області з врахуванням висновку комплексної судово-будівельної, екологічної експертизи від 20.07.20\_\_.р. №\_\_?

2. Чи підтверджуються висновки, викладені в тому ж акті в частині нанесених державі збитків на суму 296 207 грн (двісті дев'яносто шість тисяч двісті сім гривень) у результаті самовільного проведення земельно-будівельних робіт на балці р. Уди на території \_\_\_\_\_ сільради \_\_\_\_\_ району Харківської області з врахуванням висновку комплексної судово-будівельної, екологічної експертизи від 20.07.200\_\_.р. №\_\_?

Дослідження доручено (П.І.Б.), освіта вища, спеціальність \_\_\_\_\_ інженер-економіст, кандидат економічних наук, посада провідний науковий співробітник ХНДІСЕ, кваліфікація судового експерта за спеціальністю 11.1 "Дослідження документів бухгалтерського обліку та податкового обліку", стаж експертної роботи 8 років, свідоцтво про присвоєння кваліфікації судового експерта №\_\_.

Про кримінальну відповідальність за ст. ст. 384, 385 КК України експерт попереджений.

\_\_\_\_\_ П. І. Б.

Дослідження проводилось в лабораторії судово-економічних досліджень ХНДІСЕ ім. засл. проф. М.С. Бокаріуса.

Нормативно-довідкова література:

1. Бюджетний кодекс України, № 599-IV від 06.03.2003 р.
2. Закон України "Про природно-заповідний фонд України", № 2456-XII від 16.06.1992 р.
3. Закон України "Про екологічну експертизу", № 45/95-ВР від 09.02.1995 р.
4. Порядок державного фінансування капітального будівництва. затверджений постановою КМУ №1764 від 27.12.2001 р. (далі – Порядок №1764).
5. Положення про порядок надання дозволу на виконання будівельних робіт. Наказ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України, № 273 від 05.12.2000 р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 25.12.2000 р. за № 945/5166 (далі – Положення '273).

## II. ДОСЛІДНИЦЬКА ЧАСТИНА

Дослідження проводилося методом документальної перевірки, перевірялась відповідність господарських операцій вимогам нормативно-правових актів України з економічних питань.

### **3 першого питання**

На підставі завдання Харківського обласного головного управління земельних ресурсів (далі – Головне управління) у 20\_\_ році ТОВ "СПЕЦ" було розроблено робочий проект будівництва ставка в балці р. Уди \_\_\_\_\_ сільради \_\_\_\_\_ району Харківської області (аркуші справи – 93 – 98, том 1; далі – а.с., т.). Цільове призначення запроектованого ставка – протиерозійне та природозахисне.

Відповідно до доповідної записки № \_\_ від \_\_ \_\_ 20\_\_ р. голови обласної державної адміністрації Марсельського С. І., підписаної начальником Головного управління (П. І. Б.) на фінансування будівництва ставка пропонувалося використати кошти обласного бюджету, які будуть

надходити за рахунок відшкодування втрат сільськогосподарського та лісогосподарського виробництва (а.с. 237, т. 1). А у додатках до листа № \_\_ від \_\_ \_\_ 20\_\_ р. Головного управління за підписом (П. І. Б.) на ім'я начальника обласного головного управління сільського господарства та продовольства (П. І. Б.), який є головним розпорядником коштів (а.с. 235 – 236, т. 1) наводився перелік природоохоронних заходів, фінансування яких буде здійснюватися за рахунок відшкодування втрат сільськогосподарського виробництва на 20\_\_ рік, який і був затверджений \_\_ \_\_ 20\_\_ р. (а.с. 246, т. 1).

Усього ж за матеріалами, наданими на експертизу, загальна сума використаних бюджетних коштів Головним управлінням на проектно-вишукувальні, експертні та будівельні роботи з будівництва ставка в балці р. Уди склала 1 250 596,76 грн.

Ці кошти були використані:

1) на проектно-вишукувальні роботи в сумі 165 660 грн., у тому числі:

а) за договором № \_\_ від \_\_ \_\_ 20\_\_ р. між ТОВ "СПЕЦ" та Головним управлінням з відмітками про оплату послуг (а.с. 43 – 44, т. 2) Управлінням Державного казначейства в Харківській області:

11.06.20\_\_ р. – 27 000,00 грн;

03.08.20\_\_ р. – 12 136,80 грн;

13.08.20\_\_ р. – 14 863,20 грн;

06.10.20\_\_ р. – 11 660,00 грн;

---

Усього: 65 660,00 грн

б) за Контрактом № \_\_ від \_\_ \_\_ 20\_\_ р. між ТОВ "СПЕЦ" та Головним управлінням та Додатковою угодою № 1 до Контракту № \_\_ від \_\_ \_\_ 20\_\_ р. та платіжними дорученнями про перерахування бюджетних коштів (а.с. 135 – 145, т. 1):

№ 276 від 15.07.20\_\_ р. на суму 26 965,50 грн;

№ 409 від 11.09.20\_\_ р. на суму 12 849,50 грн;

№ 478 від 21.10.20\_\_ р. на суму 10 000,00 грн;

№ 629 від 25.12.20\_\_ р. на суму 30 000,00 грн;

№ 462 від 29.09.20\_\_ р. на суму 20 185,00 грн;

---

Усього: 100 000,00 грн



2) на проведення державних експертиз в сумі 4 277,23 грн, у тому числі:

а) за договором № \_\_ від \_\_ \_\_ 20\_\_ р. між Головним управлінням та Харківською обласною службою Української державної інвестиційної експертизи (а.с. 146 – 148, т. 1), платіжне доручення № 682 від \_\_ \_\_ 20\_\_ р. на суму 1 425,74 грн;

б) за договором № \_\_ від \_\_ \_\_ 20\_\_ р. між Головним управлінням та Харківською обласною службою Української державної інвестиційної експертизи (а.с. 149 – 151, т. 1), платіжне доручення № 496 від 06.10.20\_\_ р. на суму 2 851,49 грн;

3) на проведення будівельних робіт у сумі 1 080 659,53 грн за договором будівельного підряду від 20.09.20\_\_ р. між Головним управлінням та ТОВ "БУД" (яке виграло тендер на будівництво ставка (а.с. 114 – 129, т.1)), згідно актів виконаних робіт, та платіжних доручень про перерахування коштів:

№ 657 від 17.12.20\_\_ р. на суму 39 385,27 грн;

№ 658 від 20.12.20\_\_ р. на суму 288 424,73 грн;

№ 683 від 29.12.20\_\_ р. на суму 752 849,53 грн;

Усього: 1 080 659,53 грн

Але всі ці роботи з будівництва ставка в балці р. Уди, як свідчать дані листа \_\_\_\_\_ районного відділу земельних ресурсів № \_\_ від \_\_ \_\_ 20\_\_ р., за підписом начальника відділу (П. І. Б.), та схеми розміщення будівництва ставка (а.с. 125 – 128, т. 2) проводилися на території регіонального ландшафтного парку місцевого значення \_\_\_\_\_, а саме на території заказника \_\_\_\_\_, землі якого передані в постійне користування ЗАТ "ЕКО" відповідно до державного акту на право постійного користування землею ХР №\_\_, виданого за рішенням \_\_\_\_\_ районної ради №\_\_ від 28.01.199\_ р. (а.с. 203, т. 1). Відповідно до статті 46 Закону України "Про природно-заповідний фонд України" № 2456-XII від 16.07.1992 р. "витрати, пов'язані із забезпеченням режиму охорони заказників ... здійснюються за рахунок підприємств, установ, організацій, інших землевласників та землекористувачів, на території яких вони знаходяться".

Таким чином, використання коштів на проектні, експертні та будівельні роботи зі спорудження ставка у балці р. Уди на землях заказника \_\_\_\_\_, постійним користувачем яких є ЗАТ "ЕКО", а саме використання бюджетних коштів у сумі 1 250 596,76 грн є незаконним. Окрім того, будівництво ставка здійснювалося без дозволу відділу містобудування та архітектури \_\_\_\_\_ районної адміністрації (а.с. 353, т. 1), що є порушенням п. 1.1 Положення № 273, де говориться, що дозвіл на виконання будівельних робіт видається інспекціями державного архітектурно-будівельного контролю, які одночасно ведуть реєстр наданих дозволів. Виконання будівельних робіт без вищевказаного дозволу забороняється, тобто роботи зі спорудження ставка в балці р. Уди проводилися самовільно.

Усе це підтверджує висновок, викладений в акті перевірки від \_\_ \_\_ 20\_\_ р. бухгалтера-ревізора (П.І.Б.) в частині незаконного використання бюджетних коштів в сумі 1 250 596,76 грн., які були виділені на будівництво водоймища на землях заказника \_\_\_\_\_ регіонального ландшафтного парку \_\_\_\_\_ на території \_\_\_\_\_ сільської ради \_\_\_\_\_ району Харківської області.

### **3 другого питання**

У листі № \_\_ від \_\_ \_\_ 20\_\_ р. Українського Науково-дослідного інституту екологічних проблем за підписом заступника директора з наукової роботи (П.І.Б.) (а.с. 358 – 360, т. 1) зазначено, що протиерозійні природозахисні заходи у ставку, що будується, не виконуються. "Тому будівництво ставка в балці р. Уди (на території комплексного заказника \_\_\_\_\_) в заповідно-казаній зоні регіонального ландшафтного парку \_\_\_\_\_ не має ніяких законодавчих та наукових підстав і нанесе невиправдану шкоду унікальній флорі, фауні та ландшафтам цієї території".

Тому Харківським науково-дослідним та проектним інститутом землеустрою була розроблена Технічна документація із землеустрою зі складання кадастрового плану земельної ділянки для визначення площі пошкодження при будівництві ставка в балці р. Уди (а.с. 339 – 348, т.1) та зі справи призначена комплексна судово-будівельна, екологічна експертиза, проведення якої було доручено фахівцям Харківського

науково-дослідного інституту судових експертиз ім. засл. проф. М.С. Бокаріуса та державного управління екології та природних ресурсів, а також фахівцям Українського науково-дослідного інституту екологічних проблем (а.с. 133 – 135, т. 2).

У висновку цієї комплексної судово-будівельної, екологічної експертизи від \_\_ \_\_ 20\_\_ р. (а.с. 137 – 146, т. 2) відмічається, що в результаті будівництва ставка в балці р. Уди було пошкоджено ґрунтовий та знищено рослинний покрив, та було розпочато будівництво постійної споруди (греблі). Загальна площа будівництва складає 1,1522 га, з них під греблею 0,0783 га, порушених земель 1,0739 га. Згідно з наявного розрахунку збиток заподіяний державі становить 296 207,00 грн. Цей розрахунок експертизи зроблений на підставі Технічної документації та кадастрового плану земельної ділянки для визначення площі пошкодження при будівництві ставку в балці р. Уди (а.с. 339 – 348, т. 1) і складається:

а) із розміру шкоди, заподіяної заказнику внаслідок знищення лугових газонів (13 м<sup>2</sup>) в сумі 139 607,00 грн (а.с. 347, т.1);

б) та розміру заподіяної шкоди за самовільне використання земельних ділянок під будівництво постійної споруди (200 м<sup>2</sup>) в сумі 156 600,00 грн (а.с. 348, т. 1).

Всього: 296 207,00 грн.

Розрахунки збитків, заподіяних державі внаслідок самовільного використання земель заказника \_\_\_\_\_, виконано начальником міжрайонної екологічної інспекції Північного регіону Харківської області (П. І. Б.) (а.с. 14, 15, т. 1) та затверджено \_\_ \_\_ 20\_\_ р. першим заступником начальника держуправління екології та природних ресурсів в Харківській області (П. І. Б.).

Таким чином, висновки, викладені в Акті перевірки від \_\_ \_\_ 20\_\_ р. бухгалтером-ревізором (П. І. Б.) в частині завданої державі шкоди на суму 296 207,00 грн в результаті самовільного проведення земельно-будівельних робіт в балці р. Уди на території \_\_\_\_\_ сільради \_\_\_\_\_ району Харківської області, підтверджуються висновками комплексної судово-будівельної, екологічної експертизи від \_\_ \_\_ 20\_\_ р. №\_\_ та розрахунками збитків, заподіяних державі внаслідок самовільного використання земель заказника \_\_\_\_\_, виконаних начальником

міжрайонної екологічної інспекції Північного регіону Харківської області (П. І. Б.) та затверджених \_\_\_ \_\_ 20\_\_ р. першим заступником начальника держуправління екології та природних ресурсів в Харківській області (П. І. Б.).

### III. ВИСНОВКИ

#### 3 першого питання

Висновки, викладені в Акті перевірки від \_\_\_ \_\_ 20\_\_ р. бухгалтером-ревізором (П. І. Б.) в частині незаконного використання бюджетних коштів в сумі 1 250 596,76 грн (один мільйон двісті п'ятдесят тисяч п'ятсот дев'яносто шість гривень, сімдесят шість копійок), які були виділені на будівництво водоймища на землях заказника місцевого значення \_\_\_\_\_ регіонального ландшафтного парку \_\_\_ на території \_\_\_ сільської ради \_\_\_\_\_ району Харківської області підтверджуються матеріалами, наданими на експертизу. Оскільки ці природоохоронні заходи проводилися на землі, постійним користувачем якої є ЗАТ "ЕКО", і відповідно до статті 46 Закону України "Про природо-заповідний фонд України" № 2456-XII від 16.07.1992 р., всі витрати, пов'язані із забезпеченням режиму охорони заказника повинні здійснюватися за рахунок землекористувачів, на території яких ці заказники знаходяться, тобто за рахунок ЗАТ "ЕКО".

#### 3 другого питання

Висновки, викладені в Акті перевірки від \_\_\_ \_\_ 20\_\_ р. бухгалтером-ревізором (П. І. Б.) в частині завданої державі шкоди в сумі 296 207,00 грн (двісті дев'яносто шість тисяч двісті сім гривень) в результаті самовільного проведення земельно-будівельних робіт в балці р. Уди на території \_\_\_ сільради \_\_\_\_\_ району Харківської області підтверджуються висновками комплексної судово-будівельної, екологічної експертизи від \_\_\_ \_\_ 20\_\_ р. № \_\_\_ та розрахунками збитків, заподіяних державі внаслідок самовільного використання земель заказника \_\_\_\_\_, виконаних начальником міжрайонної екологічної інспекції Північного регіону Харківської області (П. І. Б.) та затверджених \_\_\_ \_\_ 20\_\_ р. першим заступником начальника держуправління екології та природних ресурсів у Харківській області (П. І. Б.).

Судовий експерт-економіст,  
провідний науковий  
співробітник ЛСЕД

(підпис)

(Прізвище, ініціали)

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

**Дікань** Лариса Василівна  
**Понікаров** Валерій Дмитрович  
**Кожушко** Ольга Вікторівна

## **СУДОВО-ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА**

**Навчально-практичний посібник**

*Самостійне електронне текстове мережеве видання*

Відповідальний за видання *Л. В. Дікань*

Відповідальний редактор *М. М. Оленич*

Редактор *В. О. Бутенко*

Коректор *Т. А. Маркова*

План 2017 р. Поз. № 9-ЕНП. Обсяг 221 с.

---

Видавець і виготовлювач – ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 61166, м. Харків, просп. Науки, 9-А

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру  
ДК № 4853 від 20.02.2015 р.*