

МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
ДНІПРОПЕТРОВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ВНУТРІШНІХ СПРАВ

Кафедра господарсько-правових дисциплін

ЛЕКЦІЇ

з дисципліни «Судова фінансово-економічна експертиза»

Для здобувачів вищої освіти
юридичного факультету

Дніпро – 2016

Лекцію підготувала Калініченко З.Д., к.е.н., викладач кафедри цивільно-правових дисциплін

Рецензенти:

Коваленко Н.В. – доцент кафедри адміністративного та митного права Академії митної служби, кандидат юридичних наук, доцент

Красвітна Т.П. – суддя Апеляційного суду Дніпровської області

Конспект лекцій обговорений та схвалений на засіданні кафедри цивільно-правових дисциплін юридичного факультету

“ ___ ” _____ 2016 р.,
протокол № _____

ТЕМА №1. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ НА ПІДПРИЄМСТВІ

(4 години)

ПЛАН ЛЕКЦІЇ:

1. Економічний аналіз.
2. Предмет, метод, завдання та структура судової бухгалтерії.
3. Поняття господарського обліку. Предмет та метод бухгалтерського обліку.
4. Балансове узагальнення. Зміни в балансі під впливом господарських операцій.
5. Система рахунків бухгалтерського обліку та метод подвійного запису.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р.
2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджена наказом Міністерством фінансів України від 30 листопада 1999р. № 291.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73.

МЕТА ЛЕКЦІЇ:

Ознайомитися з основами бухгалтерського обліку в Україні, з його організацією та веденням. Вивчити визначення видів господарського обліку: оперативного, статистичного та бухгалтерського. Вивчити визначення предмету та методів бухгалтерського обліку, тому що вони входять до складу методів проведення судово-економічної експертизи. Ознайомлення та вивчення облікових документів та форм бухгалтерського обліку, їх класифікацію. Ознайомитися зі слідоутворенням економічних (корисливих) злочинів в первинних та зведених бухгалтерських документах, в облікових регістрах і документах звітності. Запам'ятати, що відповідальність за організацію і ведення бухгалтерського обліку у суб'єктів господарювання належить власникам або особам ними уповноважених. Знати що відноситься до фінансового обліку і до податкового обліку; порядок складання фінансової і податкової звітності; які нормативно-законодавчі документи регламентують ведення фінансового і податкового обліку. Ознайомитися з характеристикою бухгалтерського балансу і як господарські операції змінюють його статті. Вивчити визначення синтетичного і аналітичного бухгалтерського обліку; синтетичних і аналітичних бухгалтерських рахунків; активних, пасивних і активно-пасивних бухгалтерських рахунків по відношенню до Балансу, а також використання даних, які в них відображені, при розкритті та розслідуванні економічних злочинів. Вивчити метод бухгалтерського обліку – інвентаризація, як метод фактичного контролю, по матеріалам якої порушуються кримінальні справи. Ознайомитися із способами виправлення помилок у бухгалтерському обліку; зі складанням наказу про облікову політику підприємства; зі структурою національних П(с)БО. Одержання вищевказаних знань, дасть можливість використовувати спеціальні економічні(бухгалтерські) знання в розкритті та розслідуванні економічних (корисливих) злочинів.

ВСТУП

Радикальні реформи, пов'язані з переходом України до ринкових відносин, призвели до зростання правопорушень у економічній сфері. Відповідно до чинного законодавства всі операції, з яких складається господарська діяльність будь-якого підприємства, мають знаходити своє відображення у бухгалтерському обліку. Відповідно до законодавства України бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, що ведеться кожним підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності повинні ґрунтуватися на даних бухгалтерського обліку. Основними джерелами інформації під час розслідування економічних злочинів і вирішення господарських зборів в суді є дані первинних облікових документів, записи в регістрах бухгалтерського обліку, а також фінансова звітність підприємств, яка складається на підставі цих документів і записів.

I. ПИТАННЯ ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ

Економічний аналіз – це вивчення економіки і господарської діяльності підприємств. Дані економічного аналізу можуть дати інформацію працівникам правоохоронних органів для дослідження господарської діяльності підприємств, організацій, тобто проведення криміналістичного аналізу показників, що характеризують господарську діяльність підприємств, організацій, установ, фірм. Економічний аналіз як сфера практичної діяльності представляє собою дослідження економічних показників роботи підприємства, до прийняття управлінських рішень. Виконується економічними службами самих підприємств, а також економічними службами зовнішніх користувачів інформації (банки, інвестиційні компанії тощо). Економічний аналіз — це дослідження системи якісних та кількісних показників, які характеризують господарську діяльність підприємств та організацій для розкриття причинних зв'язків, що зумовлюють фінансові результати їх роботи. Проведення економічного аналізу є важливою передумовою прийняття раціональних управлінських рішень.

Основною метою аналізу економіки є вивчення об'єктивно чинних економічних законів з метою свідомого використання їх у практичній діяльності: у визначенні найбільш раціональних шляхів розвитку, оптимальних темпів і пропорцій, максимального підвищення ефективності виробництва. Кожна наука має свій предмет дослідження, який вона вивчає властивими їй методами. Предметом економічного аналізу підприємств є господарська діяльність підприємств, яка відображається в різних джерелах інформації.

Відмінність господарських функцій, що виконуються підприємствами і організаціями, обумовлює і відмінність об'єктів економічного аналізу. Так, у промисловості вивчаються виробництво і реалізація продукції, використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, витрати на виробництво і збут продукції, прибуток і рентабельність роботи, взаємовідносини підприємства зі своїми працівниками та різними ланками народного господарства, з державним бюджетом тощо. У торговельних підприємствах і організаціях аналізується товарооборот, використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, прибуток, рентабельність і т.д. У будівництві розглядаються капіталовкладення, введення в дію завершених об'єктів, вартість будівництва, використання будівельних механізмів, матеріалів, трудових ресурсів, прибуток і рентабельність та інші показники.

У наш час підвищується самостійність підприємств, їх економічна і юридична відповідальність. Різко зростає значення фінансової стійкості суб'єктів господарювання. Усе це значно збільшує роль аналізу їхнього фінансового стану: наявності, розміщення і використання коштів.

Результати такого аналізу потрібні насамперед власникам, а також кредиторам, інвесторам, постачальникам, менеджерам і податковим службам.

Зміст і основна цільова мета фінансового аналізу - оцінка фінансового стану і виявлення можливості підвищення ефективності функціонування суб'єкта (підприємства, фірми, компанії тощо) за допомогою раціональної фінансової політики. Фінансовий стан суб'єкта - це характеристика його фінансової конкурентоспроможності (тобто платоспроможності, кредитоспроможності), використання фінансових ресурсів і капіталу, виконання зобов'язань перед державою й іншими господарчими суб'єктами.

У традиційному розумінні фінансовий аналіз являє собою метод оцінки і прогнозування фінансового стану підприємства на основі його бухгалтерської звітності. Прийнято виділяти два види фінансового аналізу - внутрішній і зовнішній. Внутрішній аналіз проводиться працівниками підприємства (фінансовими менеджерами). Зовнішній аналіз може проводитися аналітиками, що є сторонніми особами для підприємства (наприклад, аудиторами).

Аналіз фінансового стану підприємства переслідує кілька завдань: визначення фінансового становища; виявлення змін у фінансовому стані в просторово-часовому розрізі; виявлення основних факторів, що викликають зміни у фінансовому стані; прогноз основних тенденцій фінансового стану.

Основними складовими фінансового аналізу діяльності підприємства є:

- горизонтальний фінансовий аналіз;
- вертикальний фінансовий аналіз;
- порівняльний фінансовий аналіз;
- аналіз фінансових коефіцієнтів;
- факторний фінансовий аналіз.

Джерелами інформації для аналізу є: Фінансовий план державних підприємств на звітний період та пояснювальна записка до нього; Баланс (форма 1); Звіт про фінансові результати (форма 2), Звіт про рух грошових коштів (форма 3), Звіт про власний капітал (форма 4); Декларація з податку на прибуток підприємства або Розрахунок сплати єдиного податку суб'єктом малого підприємництва - юридичною особою; інша інформація, за винятком відомостей, які відповідно до законодавства становлять державну таємницю.

ВИСНОВКИ З ПЕРШОГО ПИТАННЯ:

Визначено поняття економічного аналізу, охарактеризоване його практичне значення для практичної діяльності юриста та правозахисника. Зазначено, що найбільш зацікавленими у результат економічного аналізу є власники підприємств, кредитори, інвестори, постачальники, менеджери і органи податкового контролю, а, виходячи з цього, й держава. Зазначено основні складові фінансового аналізу та джерела фінансової інформації.

II. ПИТАННЯ ПРЕДМЕТ, МЕТОД, ЗАВДАННЯ ТА СТРУКТУРА СУДОВОЇ БУХГАЛТЕРІЇ

Судова бухгалтерія – це спеціальна комплексна дисципліна, щ досліджує теоретичні та практичні питання використання спеціальних економічних і бухгалтерських знань в конкретних галузях юридичної практики.

Предметом судової бухгалтерії є негативні зміни в господарській діяльності підприємств та організацій, викликані будь-якими деструктивними чинниками. Дисципліна розробляє спеціальні прийоми виявлення негативних явищ, методику використання економічних і бухгалтерських знань у слідчій та судовій практиці.

Методологічною базою судової бухгалтерії є діалектичний метод пізнання, який спирається, зокрема, на закони про:

загальний взаємозв'язок явищ природи і суспільства;
безперервність розвитку і зміни предметів пізнання;
здатність матерії до відображення і її первинність щодо свідомості, а також такі категорії, як частина і ціле, форма і зміст.

Загальнонаукові методи становлять сукупність принципів та категорій матеріалістичної діалектики і загальнонаукової теорії пізнання: аналіз і синтез, індукція і дедукція, аналогія і моделювання, абстрагування і конкретизація.

Спеціальні методи поділяються на:

- аналітично-розрахункові
- документальні.

Необхідність вивчення судової бухгалтерії працівниками органів внутрішніх справ визначається тим, що економіко-правова інформація, безумовно, може бути використана для:

- оцінки стану оперативної обстановки на об'єктах оперативного обслуговування;
- визначення об'єктів першочергового оперативного обслуговування;
- організації і проведення оперативно-розшукових та профілактичних заходів;
- прийняття управлінських рішень;
- цілеспрямованої роботи з джерелами оперативної інформації;
- своєчасного виявлення й всебічного розслідування корисливих злочинів, які скоюються на підприємствах будь-яких форм власності.

Судову бухгалтерію як комплексну дисципліну структурно можна поділити на три частини.

У першій частині висвітлюються основні положення судової бухгалтерії та основи бухгалтерського обліку.

У другій частині наводяться особливості обліку та галузеві методики використання документів при виявленні й розслідуванні корисливих злочинів.

Третя частина присвячена використанню спеціальних економічних та бухгалтерських знань при виявленні й розслідуванні корисливих злочинів, а саме під час проведення ревізії та судово-бухгалтерської експертизи за ініціативою органів дізнання та попереднього слідства.

Судова бухгалтерія має своїм завданням вивчення та усунення деструктивних відхилень у господарській практиці, пов'язаних з економічними злочинами, господарськими правопорушеннями, недоліками в господарській діяльності тощо. Вона також:

1) вивчає закономірності відображення в системі економічної інформації негативних змін у господарській діяльності, зумовлених деструктивними чинниками (злочинами, адміністративними порушеннями тощо);

2) виробляє спеціальні заходи і методи виявлення та усунення цих змін;

3) розробляє наукові основи організації та проведення бухгалтерських, економічних експертиз, ревізій та інвентаризацій, визначає коло питань для вирішення експертами, методика взаємодії слідчих та судових працівників із ревізорами та експертами;

4) виробляє критерії оцінки висновків експертів та актів ревізій, а також методика роботи юристів з документами – носіями економічної інформації, що можуть стати доказами у судовій справі

ВИСНОВКИ З ДРУГОГО ПИТАННЯ:

Вивчення даного питання дає знання предмету бухгалтерського обліку – господарських операцій (подій), що викликають зміни у структурі активів і зобов'язань, у власному капіталі підприємства, стану та використання ресурсів підприємства у процесі його діяльності; дає знання методів одержання облікових показників про об'єкти обліку – документації, бухгалтерських рахунків, подвійного запису в бухгалтерському обліку, інвентаризації (методу фактичного контролю), оцінці, калькуляції, балансу та звітності; дає знання бухгалтерського балансу – звіту про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал; дає знання системи бухгалтерських рахунків, як способу поточного відображення, економічного групування й оперативного контролю за активами, зобов'язаннями та власним капіталом.

ІІІ. ПИТАННЯ

ПОНЯТТЯ ГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ. ПРЕДМЕТ ТА МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Господарський облік – це кількісне відображення та якісна характеристика господарської діяльності з метою контролю й управління нею; здійснення ефективної господарської діяльності, обліку результатів роботи, контролю за ходом виробництва. Усі види обліку (статистичний, бухгалтерський, оперативний) взаємопов'язані, але кожний з них має свої конкретні об'єкти та особливості. Кількісне відображення та якісну характеристику господарської діяльності з метою контролю і їх управління забезпечує система господарського обліку, що складається з трьох елементів: статистичного, бухгалтерського, оперативного.

Предметом бухгалтерського обліку є господарські засоби за їх складом і розміщенням, джерела утворення та їх цільове призначення, господарські процеси, що відображаються в результаті виробництва продукції, кошти організацій, джерела формування цих коштів, їх рух в процесі здійснення господарських процесів. Система спеціальних прийомів, за допомогою яких здійснюється спостереження за господарською діяльністю організації, називається *методом бухгалтерського обліку*. Основними *елементами* методу бухгалтерського обліку є: документація, оцінка, подвійний запис, рахунки бухгалтерського обліку, калькуляція, баланс і звітність, інвентаризація. Використання кожного з цих елементів регулюється відповідними положеннями, інструкціями, затвердженими Кабінетом Міністрів України, Міністерством фінансів України, Національним банком України, Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996- XIV, 1999 р., П(С)БО.

У цілях дисципліни можна виділити наступні методи практичної діяльності щодо використання економічної інформації в правоохоронній сфері: а) *ревізійного аналізу*, заснованого на використанні прийомів документальної і фактичної перевірки для виявлення й дослідження документальних слідів економічних злочинів; б) *бухгалтерського аналізу*, заснованого на використанні захисних функцій елементів методу бухгалтерського обліку; в) *економічного аналізу*, заснованого на застосуванні прийомів перевірки достовірності й аналізу звітності підприємства для ефективного розв'язання завдань виявлення і доказів злочинів.

ВИСНОВКИ З ТРЕТЬОГО ПИТАННЯ:

Визначено предмет, об'єкти та методи бухгалтерського обліку; дано визначення господарського обліку та його складових: оперативного, статистичного, бухгалтерського обліку; визначено зміст кожного елементу методу бухгалтерського обліку; визначено методи практичної діяльності щодо використання економічної інформації в правоохоронній діяльності.

IV. ПИТАННЯ

БАЛАНСОВЕ УЗАГАЛЬНЕННЯ. ЗМІНИ В БАЛАНСІ ПІД ВПЛИВОМ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ

Бухгалтерський баланс – це спосіб економічного групування та узагальненого відображення у грошовій оцінці стану господарських засобів і джерел їх утворення на певну дату.

Види бухгалтерського балансу:

вступний складається на початку діяльності підприємства;

періодичний складається протягом календарного року за звітний період;

річний відображає стан капіталу підприємства розміщеного в активах і пасивах на початок наступного року а також результати діяльності за попередній рік;

об'єднувальний складається в разі злиття кількох підприємств;

розподільний складається при реструктуризації великих підприємств;

санований призначений для коригування контрактивних та контрпасивних статей балансу;

ліквідаційний складається в разі ліквідації підприємства, яке має статус юридичної особи;

зведений складається на підприємстві, до складу якого входять реструктуризовані підприємства чи господарства, виділені на самостійний баланс;

консолідований передбачає включення до його складу всіх підприємств однієї компанії, фірми, концерну з правом юридичної особи.

Статті балансу, складені за певною системою відповідно до чинного законодавства, поєднують у розділи активу та пасиву.

Схема групування балансу

АКТИВ БАЛАНСУ		ПАСИВ БАЛАНСУ	
Розділи		Розділи	
Активний рахунок		Пасивний рахунок	
Дебіт	Кредит	Дебіт	Кредит
Сальдо початкового залишку	зменшення суми	зменшення суми	Сальдо початкового залишку
Збільш. суми			Збільш. суми
Дебетовий обіг			Кредитовий обіг
Сальдо кінцевого залишку			Сальдо кінцевого залишку

Зміни в балансі під впливом господарських операцій

Господарські операції здійснюються на підприємстві щодня і у великій кількості, але все це викликає лише наступні чотири типи змін балансу.

1. Зміни в активі балансу:

$$A + C - C = П$$

де А - актив балансу, П - пасив балансу, с - сума операцій.

2. Зміни в пасиві балансу збільшення однієї і зменшення іншої статті:

$$A = П + C - C$$

3. Зміни в активі і пасиві балансу у бік збільшення:

$$A + C = П + C$$

4. Зміни в активі і пасиві балансу у бік зменшення:

$$A - C = П - C$$

На основі викладеного можна зробити наступні висновки:

- 1) будь-яка господарська операція торкається одночасно двох статей балансу і викликає в ньому один з чотирьох перерахованих видів змін;
- 2) рівність підсумків активу і пасиву балансу зберігається після будь-якої операції;
- 3) зміна підсумків активу і пасиву балансу має місце у випадках, коли господарська операція торкається одночасно активної і пасивної частину балансу.

ВИСНОВКИ З ЧЕТВЕРТОГО ПИТАННЯ:

Визначено склад бухгалтерського балансу та його види; визначено зміни в балансі на основі господарських операцій.

V. ПИТАННЯ

КЛАСИФІКАЦІЯ РАХУНКІВ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА МЕТОД ПОДВІЙНОГО ЗАПISУ

Правильне використання в обліку тих чи інших рахунків, уміння аналізувати відображенні на них господарські операції багато в чому залежить від чіткого уявлення про їх економічний зміст, призначення та структуру. Тому виникає необхідність класифікувати їх за різними ознаками.

За призначенням та структурою розрізняють рахунки для обліку господарських ресурсів і джерел їх формування та рахунки для обліку господарських процесів.

Серед рахунків, що відображають облік господарських засобів та їх джерел, виділяють **основні** та **регулюючі**.

На основі Програми реформування системи Бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів Міністерство Фінансів України наказом від 30 листопада 1999 р. № 291 затвердило Інструкцію про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій.

План рахунків бухгалтерського обліку є переліком рахунків і схем реєстрацій та групування на їх основі фактів фінансово-господарської діяльності в бухгалтерському обліку. У ньому для визначення кодів (номерів) рахунків застосовується десяткова система. Синтетичні рахунки є рахунками першого порядку, субрахунки – другого. Перша цифра коду визначає клас рахунків, друга – номер синтетичного рахунка, третя – номер субрахунку. Наприклад, у коді 121 перша цифра “1” вказує на клас “Необоротні активи”, цифра “2” – синтетичний рахунок “Нематеріальні активи”, друга цифра “1” – субрахунок “Права користування природними ресурсами”.

Активні рахунки – групування руху, змін та засобів підприємства.

Пасивні рахунки – групування руху та змін їх джерел.

Активний рахунок		Пасивний рахунок	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо початкового залишку	Зменшення суми	зменшення суми	Сальдо початкового залишку
Збільш. суми			Збільш. суми
Дебетовий оборот			Кредитовий оборот
Сальдо кінцевого залишку			Сальдо кінцевого залишку

Подвійний запис – це запис, що ведеться на двох рахунках. Усі господарські операції на бухгалтерських рахунках відображаються за

допомогою методу подвійного запису. Суть його полягає в тому, що кожна господарська операція відображається на рахунках двічі - по дебету одного і по кредиту іншого, причому завжди в рівних сумах.

ВИСНОВКИ З П'ЯТОГО ПИТАННЯ:

Визначена класифікація бухгалтерських синтетичних і аналітичних рахунків: активних, пасивних, активно-пасивних, синтетичних, аналітичних, субрахунків, балансові, позабалансові; дано визначення кореспонденції рахунків (бухгалтерської проводки) та методу подвійного запису; визначені взаємозв'язки між бухгалтерськими рахунками та їх вплив на статті балансу.

ВИСНОВКИ З ТЕМИ:

- знати поняття та значення економічного аналізу;
- знати складові та джерела фінансової інформації;
- знати визначення предмету бухгалтерського обліку, методам відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку;
- вивчити як господарські операції діють на зміни в статтях балансу;
- визначити об'єкти бухгалтерського обліку;
- знати визначення та склад оперативного, статистичного та бухгалтерського обліку;
- знати склад бухгалтерського балансу, склад бухгалтерського рахунку;
- знати зміст кожного елементу методу бухгалтерського обліку;
- знати методи практичної діяльності щодо використання економічної інформації в правоохоронній діяльності;
- визначити класифікацію бухгалтерських синтетичних і аналітичних рахунків: активних, пасивних, активно-пасивних, синтетичних, аналітичних, субрахунків, балансові, позабалансові;
- дано визначення кореспонденції рахунків (бухгалтерської проводки) та методу подвійного запису; визначені взаємозв'язки між бухгалтерськими рахунками та їх вплив на статті балансу.

МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ЩОДО ПІДГОТОВКИ ДАНОЇ ТЕМИ

Питання для самостійної роботи:

1. Нормативно-правове регулювання курсу “Судова фінансово-економічна експертиза”.
2. Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.
3. Особливості організації та ведення бухгалтерського обліку в Україні.
4. Класифікація бухгалтерських рахунків синтетичного і аналітичного бухгалтерського обліку.
5. Дати визначення та приклади кореспонденції бухгалтерських рахунків.

Контрольні питання:

1. Економічний аналіз: визначення, джерела та значення
2. Судова бухгалтерія, її призначення та структура.
3. Дати визначення господарського обліку та його складових.
4. Що є об'єктом та предметом бухгалтерського обліку?
5. Назвіть елементи методу бухгалтерського обліку.
6. Зміни в балансі під впливом господарських операцій.
7. Назвати законодавчі документи які регулюють складання фінансової та складання податкової звітності.
8. Дати визначення кожному спеціальному методу бухгалтерського обліку: документація, бухгалтерський рахунок, подвійний запис, калькуляція, інвентаризація, баланс, оцінка, звітність.

ТЕМА № 2. ФОРМИ І ЕТАПИ ОБЛІКОВОЇ РОБОТИ. МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ДОКУМЕНТІВ

(4 години)

План лекції:

1. Первинні бухгалтерські документи і методи їх дослідження. Складання бухгалтерських документів їх зберігання, втрата та знищення. Класифікація облікових документів.
2. Форми і етапи облікової роботи. Синтетичний і аналітичний облік, їх взаємні зв'язки. Використання показників і даних аналітичного обліку в юридичній практиці.
3. Методи документального аналізу: формально-правової перевірки документів; перевірки достовірності відображених у документах обставин; перевірки стану і результатів виробничої і фінансової діяльності.
4. Використання облікових документів при виявленні та розслідуванні корисливих злочинів по розкраданню та зловживанню при здійсненні операцій з грошовими коштами.
5. Використання облікових документів при виявленні та розслідуванні корисливих злочинів по розкраданню та зловживанню при здійсненні операцій з матеріальними ресурсами.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р.
2. Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів: постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.98 р. №1706.
3. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних, товарно-матеріальних цінностей, цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69.
4. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку. Затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000р. №356.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28.05.99р. №137.
7. Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України № 88 от 24.05.95.
8. [Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України та Інструкції про застосування](#) Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України від 17.06.2004 № 280.

Мета лекції:

Ознайомитися та вивчити основні положення Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Запам'ятати, що бухгалтерський облік є головним видом господарського обліку, він є обов'язковим і ведеться кожним підприємством; фінансова, податкова, статистична та інші види звітності повинні ґрунтуватися на даних бухгалтерського обліку. Вивчити визначення предмету та методів бухгалтерського обліку. Засвоїти, що відноситься до необоротних і оборотних активів та джерел їх формування; до поточних та довгострокових зобов'язань; до складу власного капіталу. Знати визначення господарських процесів: процесу виробництва, постачання та реалізації. Вивчити елементи методу бухгалтерського обліку. Ознайомитися зі складом фінансової звітності. При вивченні складу фінансової звітності, необхідно засвоїти як господарські операції змінюють стан відображення фінансового стану господарюючого суб'єкту. Засвоїти яким чином проводяться записи в синтетичному та аналітичному бухгалтерському обліку, що відображається на активних, пасивних і активно-пасивних бухгалтерських рахунках. Засвоїти класифікацію облікових документів та форм бухгалтерського обліку. Ознайомитися зі способами виправлення помилок при виконанні записів у бухгалтерському обліку; зі складанням наказу про облікову політику підприємства.

Вступ

Засоби підприємства, стан майна, капіталу, зобов'язання та фінансові результати в процесі його діяльності перебувають у безперервному русі й змінах. Господарські процеси складаються з відповідних дій, які називаються господарськими операціями. Для одержання інформації про діяльність підприємства, про зміни у засобах, викликані господарськими процесами, необхідно реєструвати кожен господарську операцію. Така реєстрація здійснюється за допомогою документів шляхом суцільного і безперервного документування. Первинні документи є письмовим свідоцтвом підтвердження господарської операції і мають юридичне значення як доказ законності її здійснення та правильності записів у регістрах бухгалтерського обліку.

Бухгалтерські записи, незалежно від змісту господарських операцій, ведуться в хронологічній послідовності. Далі здійснюється економічне групування господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, тобто систематизація записів на синтетичних і аналітичних рахунках

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності підприємства (незалежно від форм власності) проводять інвентаризацію активів, майна, коштів, незавершеного виробництва, фінансових зобов'язань, розрахунків та інших статей балансу. Метою проведення інвентаризації є

визначення відповідності фактичних даних про стан засобів та їх джерел обліковим даним, тобто записам у рахунках бухгалтерського обліку.

I. ПИТАННЯ

ПЕРВИННІ БУХГАЛТЕРСЬКІ ДОКУМЕНТИ ТА МЕТОДИ ЇХ ДОСЛІДЖЕННЯ. СКЛАДАННЯ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ДОКУМЕНТІВ ЇХ ЗБЕРІГАННЯ, ВТРАТА І ЗНИЩЕННЯ. КЛАСИФІКАЦІЯ ОБЛІКОВИХ ДОКУМЕНТІВ

Засоби підприємства в процесі його діяльності перебувають у безперервному русі та змінах. Господарські процеси складаються з відповідних дій, які називаються господарськими операціями. Для одержання інформації про діяльність підприємства, про зміни у засобах, викликані господарськими процесами, необхідно реєструвати кожен господарську операцію. Така реєстрація здійснюється за допомогою документів. Документи мають юридичне значення як доказ законності здійснення операції і правильності записів у реєстрах бухгалтерського обліку.

Складання первинних облікових документів і відображення на їх підставі господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку здійснюється у відповідності до ст. 9 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Наказу Мін. Фін України № 88 от 24.05.95. “Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку”.

При надходженні у бухгалтерію первинні документи перевіряються як за формою (повнота та правильність оформлення і заповнення реквізитів), так і за змістом (законність операції, логічна ув'язка з окремими показниками). Усі документи, що додаються до прибуткових та видаткових касових ордерів, а також документи, що є підставою для нарахування заробітної плати, обов'язково повинні бути погашені штампом або надписом від руки «Одержано» або «Оплачено» із зазначенням дати (числа, місяця, року).

Інформація, що міститься в прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного і аналітичного обліку шляхом подвійного запису і на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. У реєстрах заздалегідь вказують кореспонденцію рахунку, що полегшує облікову реєстрацію та забезпечує правильність відображення господарських операцій на рахунках. Дані аналітичних рахунків мають відповідати рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця. Господарські операції відображаються в облікових реєстрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.

Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали і підписали ці документи.

Найбільшого розповсюдження одержала журнально-ордерна форма бухгалтерського обліку. Форма бухгалтерського обліку – це комплекс облікових реєстрів різної побудови і взаємозв'язку з певною послідовністю та порядком запису. В основі журнально-ордерної форми обліку лежить принцип групування даних первинних документів шляхом використання

накопичувальних відомостей. Вона об'єднує такі облікові реєстри: журнали-ордери, відомості, розроблювальні таблиці, Головну книгу.

Первинні документи, облікові реєстри, бухгалтерські звіти та баланси до передачі їх в архів повинні зберігатися в бухгалтерії у спеціальних приміщеннях або шафах під відповідальність особи, уповноваженої на це головним бухгалтером.

Групування документів полегшує використання їх не лише у бухгалтерському обліку, але й під час перевірки відповідної інформації про ознаки вчинення корисливих зловживань.

1) За призначенням бухгалтерські документи поділяються на розпорядчі, виконавчі, комбіновані.

2) За джерелами виникнення (порядком складання) документи поділяються на первинні та зведені.

3) За охопленням операцій документи поділяються на *разові* та *накопичувальні*.

4) За кількістю позицій (відображуваних об'єктів) документи бувають *однопозиційні* та *багато позиційні*.

5) За місцем складання чи походженням документи поділяються на *внутрішні* та *зовнішні*.

До внутрішніх належать документи, які складені на підприємстві і не виходять за його межі (касовий ордер, реєстр надходження зерна з поля і таке інше). До зовнішніх відносять документи, що надійшли з інших підприємств і відсилаються за його межі (товарно-транспортна накладна, виписки з розрахункового рахунка та інші).

б) За якісними ознаками документи поділяються на *доброякісні* та *недоброякісні*.

Виявлення оперативними працівниками міліції, слідчими та ревізорами недоброякісних документів необхідно розцінювати як ознаку скоєння корисливих правопорушень.

В роботі підрозділів Департаменту Державної служби боротьби з економічною злочинністю, у слідчій та судовій практиці по виявленню правопорушень та розслідуванню кримінальних справ про розкрадання товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів, інших корисливих зловживань проти майна підприємств документування дій осіб, встановлення подій злочину, виявлення винних осіб відбувається в основному на підставі документів, в яких відображені або завуальовані незаконні господарські операції. Безумовно, правоохоронними органами використовуються й інші види доказів, наприклад, показання свідків, висновки експертів, але документи відіграють найважливішу роль.

Вилучення працівниками міліції облікових документів, облікових реєстрів, звітів та звітності у підприємств будь-яких форм власності здійснюється на підставі як Закону України «Про міліцію», так і Кримінально-процесуального кодексу. Вилучення наведених вище документів на етапі розслідування кримінальної справи проводиться органами дізнання, попереднього слідства та судами на підставі постанови цих органів у відповідності до чинного

кримінального процесуального законодавства. Вилучення оформлюється протоколом, копія якого надається під розпис відповідній посадовій особі підприємства.

На етапі попередньої перевірки відомостей про злочин вилучення документів відбувається на підставі застосування п. 17 і п. 24 ст. 11 Закону України «Про міліцію» або ст. Кримінального процесуального кодексу України. Застосування п. 17 ст. 11 Закону «Про міліцію» надає працівникам міліції право «одержувати безперешкодно і безкоштовно від підприємств, установ, організацій і громадських об'єднань незалежно від форм власності на письмовий запит відомості (у тому числі й ті, які складають комерційну та банківську таємницю), необхідні для справ по злочинах, що знаходяться у провадженні міліції». У цьому випадку вилучення ніяким документом безпосередньо не оформлюється. Документи, зазначені у письмовому запиті, надсилаються ініціатору.

При застосуванні п. 24 ст. 11 Закону «Про міліцію» працівники міліції також мають право вилучати необхідні документи, але при цьому вилучення повинно бути оформлене або протоколом вилучення, або актом вилучення (з урахуванням того, що і протокол, і акт вилучення мають комісійний характер).

Крім того, при проведенні документальних ревізій на підставі Закону України «Про засади здійснення державного фінансового контролю» вилучати відповідні документи мають право й ревізори. У цьому випадку вилучення оформлюється актом вилучення, а копії вилучених документів залишаються у справах підприємства. Обов'язковим є складання реєстру (опису) документів, що вилучаються, у порядку, встановленому законодавством.

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності підприємства (незалежно від форм власності) проводять інвентаризацію активів, майна, коштів, незавершеного виробництва, фінансових зобов'язань, розрахунків та інших статей балансу. Метою проведення інвентаризації є визначення відповідності фактичних даних про стан засобів та їх джерел обліковим даним, тобто записам у рахунках бухгалтерського обліку.

Державними підприємствами інвентаризація проводиться відповідно до «Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу», яка затверджена наказом Головного управління Державного казначейства України від 30 жовтня 1998 р. № 90.

Підприємствами незалежно від форм власності проведення інвентаризації передбачено інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. № 69.

Висновки з першого питання:

визначено, що документи мають юридичне значення як доказ законності здійснення операції і правильності записів у реєстрах бухгалтерського обліку; згідно діючого законодавства документи, які відображають здійснені господарські операції, повинні мати обов'язкові реквізити; визначено класифікацію документів; визначено, що рух документів у бухгалтерському обліку від моменту їх складання до здачі в архів називається документообігом; визначено, що вилучення працівниками міліції облікових документів, облікових реєстрів, звітів та документів звітності у підприємств будь-яких форм власності здійснюється на підставі як Закону України «Про міліцію», так і Кримінального процесуального кодексу.

II. ПИТАННЯ

ФОРМИ І ЕТАПИ ОБЛІКОВОЇ РОБОТИ. СИНТЕТИЧНИЙ І АНАЛІТИЧНИЙ ОБЛІК, ЇХ ВЗАЄМОЗВ'ЯЗОК. ВИКОРИСТАННЯ ПОКАЗНИКІВ І ДАНИХ АНАЛІТИЧНОГО ОБЛІКУ В ЮРИДИЧНІЙ ПРАКТИЦІ

За способом групування та узагальнення облікових даних відокремлюють такі бухгалтерські рахунки: 1 порядку (синтетичні); 2 порядку (субрахунки); 3 порядку (аналітичні). Рахунки 1 та 2 порядків існують не самі собою, а лише при певних синтетичних рахунках. Тому рахунки всіх порядків взаємозалежні.

Оборотна відомість – спосіб узагальнення оборотів і залишків рахунків за звітний період, а також засіб зв'язку між балансом і рахунками. Оборотною відомістю складають за синтетичними та аналітичними рахунками.

Оборотна відомість за синтетичними рахунками має велике контрольне значення для перевірки правильності й повноти облікових записів на рахунках, яка ґрунтується на одержані в ній трьох пар рівних між собою підсумків: за дебетом (Д) і кредитом (К) на початок місяця; за дебетом і кредитом рахунків за місяць; залишків за дебетом і кредитом рахунків на кінець місяця.

Табл. - Оборотною відомість за синтетичними рахунками

Рахунок	Сальдо на 01.01.		Обороти за місяць		Сальдо на 01.02.	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Основні засоби	712000	-	168000	90000	790000	-
Матеріали	36000	-	144000	100000	80000	-
Виробництво	4000	-	100000	-	104000	-
Каса	2000	-	28000	-	30000	-
Розрахунковий рахунок	98000	-	-	78000	20000	-
Статутний капітал	-	817000	90000	168000	-	895000
Кредити банків	-	20000	20000	15000	-	15000
Постачальники	-	15000	15000	114000	-	114000
<i>Разом</i>	852000	852000	565000	565000	1024000	1024000

За допомогою оборотної відомості за синтетичними рахунками можна виявляти помилки в облікових записах, порушення подвійного запису, кореспонденції рахунків.

Повноту облікових записів на синтетичних рахунках перевіряють порівнянням; підсумків Д і К оборотів в оборотній відомості та з підсумком реєстраційного журналу, де в хронологічному порядку зареєстровані господарські операції, здійсненні за звітний місяць. Помилки, зумовлені

порушенням встановленої кореспонденції рахунків, виявляють за допомогою первинних документів, що були підставою для складання бухгалтерської проводки, записаної на рахунках.

Оборотну відомість за синтетичними рахунками використовують для складання бухгалтерського балансу на наступну звітну дату. Підсумкові залишки на рахунках оборотної відомості показують наявність і розміщення господарських засобів, а також джерела їх формування. Дебетові залишки записують в активи, а кредитові у пасиви балансу. Оборотну відомість за синтетичними рахунками називають ще оборотним балансом.

Складають також *оборотні відомості за аналітичними рахунками*. Техніка їх складання така сама, як і для оборотних відомостей за синтетичними рахунками. Аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей ведуть як у натуральних, так і у грошовому вимірнику, тому в оборотних відомостях за аналітичними рахунками таких цінностей передбачені графи для запису їх кількості, ціни й вартості. Для початкового та підсумкового залишків в оборотних відомостях за такими рахунками відводять тільки одну графу, бо кредитового залишку на матеріальних рахунках не може бути.

Наприклад:

Табл. – Оборотна відомість за аналітичними рахунками до синтетичного рахунку “Матеріали” за січень 2000 р.

Назва аналітичного рахунку	Одиниця	Ціна, Грн..	Залишок на 01.01		Оборот за місяць				Залишок на 01.02
			Кількість	сума	Надходження		Витрати		
					Кількість	сума	Кількість	сума	Кількість
Сталь	т	150	100	15000	880	132000	600	90000	380
Латунь	т	200	55	11000	120	24000	50	10000	125
<i>Разом</i>	-	-	-	26000	-	156000	-	100000	-

Підсумки оборотної відомості за цією групою аналітичних рахунків порівнюють з оборотами й залишками синтетичного рахунку “Матеріали”. Отже, підсумки оборотів і залишків за аналітичними рахунками мають дорівнювати оборотам за Д і К , а також залишку синтетичного рахунку, який їх об’єднує.

Проаналізувавши цю інформацію, можна встановити, скільки та яких саме матеріальних цінностей надійшло в господарство, скільки їх використано, залишок. Отже оборотні відомості за аналітичними рахунками є способом узагальнення аналітичного обліку з метою перевірки правильності облікових записів і одержання інформації.

Сальдові відомості відкриваються на рік і за кожним видом цінностей містять дані про їх залишки на перше число кожного місяця.

Наприклад:

Табл. - Сальдова відомість за аналітичними рахунками до синтетичного рахунку “Матеріали”:

Назва аналітичного рахунку	Одиниця	Ціна, Грн..	Залишок на 01.01		Залишок на 01.02.	
			Кількість	сума	Кількість	Сума
Сталь	Т	150	100	15000	200	30000
Латунь	Т	200	55	11000	60	12000
<i>Разом</i>	-	-	-	26000	-	42000

Використання показників і даних аналітичного обліку в юридичній практиці: Захисні функції бухгалтерських рахунків, що використовуються в юридичній практиці, реалізуються, головним чином, в системі аналітичного обліку. Це пояснюється двома основними причинами. По-перше, захист майнових інтересів власника (своєчасне виявлення недостач і втрат) є одним з головних задач саме аналітичного обліку; по-друге, в аналітичному обліку містяться найбільш конкретні відомості про рух господарських засобів і їх джерел, що багато в чому полегшує роботу юриста по пошуку та збиранню доказів.

У першій групі необхідно виділити два основних вигляду порушення діючих правил, наявність або відсутність яких істотно впливає на здатність аналітичного обліку своєчасно відображати негативні наслідки протиправного діяння: відсутність аналітичного обліку по тих синтетичних рахунках, розшифровка яких обов'язкова для успішного захисту майнових інтересів підприємства. До таких синтетичних рахунків відносяться, насамперед, рахунки, що враховують рух матеріальних цінностей (10, 11, 20, 21), а також рахунки, на яких відбиваються взаємні розрахунки підприємства з окремими юридичними і фізичними особами

Недостатня деталізація в аналітичному обліку даних синтетичного рахунку, що розшифровується, полегшують маскуванню багатьох способів здійснення злочинів, а іноді приводять до приховання матеріального збитку. Таке вивчення засноване на використанні другої особливості аналітичного обліку, а саме його здібності детально, з посиланням на конкретні первинні документи відображати процеси господарської діяльності, здійснюваної на даному підприємстві. Значення записів в аналітичному обліку як одного з джерел отримання доказів корінним чином розрізняється в залежності від їх документальної обґрунтованості. У зв'язку з цим розрізняють дві основні ситуації. Перша характеризується повною відповідністю облікових записів змісту первинних бухгалтерських документів, що збереглися (або що були на момент складання записів). Друга, зворотна, ситуація характеризується розривом між змістом первинних документів і записами в аналітичному обліку.

Щодо даних аналітичного обліку, то вони використовуються при рішенні наступних задач, виникаючих при розслідуванні карних справ і вирішенні цивільно-правових суперечок. При рішенні першою задачею дані аналітичного обліку про рух цінностей зазнають логічної перевірки з позицій реального змісту здійснюваної на підприємстві виробничої діяльності.

Друга задача буває особливо актуальною при вирішенні цивільно-правових суперечок, в тому числі в умовах порушення правил здачі-приймання цінностей при зміні матеріально відповідальних осіб. Як пошукова ознака при рішенні третьої задачі розглядається передусім такий показник, що виявляється в аналітичному обліку, як відносна поширеність так званих вразливих господарських операцій. Цим терміном будемо означати такі операції, під виглядом яких в даній господарській сфері порівняно частіше переходяться найбільш типові способи здійснення злочинів.

Принципова можливість рішення четвертої задачі визначається тим, що за допомогою доброякісних аналітичних даних можуть виявлятися деформації в суміжних з рахунками елементах методу бухгалтерського обліку - в документах і матеріалах інвентаризації. Можуть використовуватися дані аналітичного обліку при виявленні фальсифікацій в матеріалах інвентаризації, коли в акті результатів інвентаризації або в порівнювальних відомостях вказані невірні дані про книжкові (витікаючи з даних обліку) залишки цінностей на момент проведення інвентаризації.

Необґрунтовані, тобто не підтвержені змістом первинних документів, записи в синтетичних і аналітичних рахунках можуть бути слідством як випадкових помилок, допущених працівником бухгалтерії, так і результатом навмисних дій по спотворенню даних обліку.

Розмежуванню випадкових і умисно створених невідповідностей сприяє знайомство юриста з прийнятою в судовій бухгалтерії класифікацією необґрунтованих облікових записів. Класифікація будь-яких необґрунтованих записів проводиться по трьох ознаках: по повноті обхвату видів бухгалтерських рахунків, відношенню до документів, способу виконання.

По першій ознаці розрізняють суцільні (що охоплюють як синтетичний, так і аналітичний облік) і *локальні* (що торкаються який-небудь один з них) необґрунтовані записи. Зведені записи не викликають розриву між даними синтетичних і аналітичних рахунків, що нейтралізує частину захисних функцій обліку. Локальні необґрунтовані записи в синтетичному обліку завжди викликають розриви з даними аналітичного обліку, тому в слідчій практиці зустрічаються порівняно рідко. Інше положення справ з необґрунтованими записами в аналітичному обліку, багато які з яких не спричиняють порушення тотожності з даними синтетичного обліку.

По відношенню до документів розрізняють *бездокументальні записи і записи в неналежні рахунки* (коли документ є, але запис не відповідає його змісту). *За способом виконання* виділяють необґрунтовані цифрові записи і, рівнозначні таким записам, невірні арифметичні підрахунки підсумкових оборотів в синтетичних і аналітичних рахунках.

Розрив з синтетичним обліком виникає у разі маскуванню злочинів шляхом запису операцій в неналежні рахунки аналітичного обліку. Такими є, зокрема, всі види піддроблених записів, пов'язаних з маскуванню, розкраданням, що здійснюється за рахунок незатребуваної дебіторської заборгованості.

Практика боротьби зі злочинністю у сфері економіки свідчить про те, що особи, які вчинили злочин, часто знищують первинні бухгалтерські документи та облікові реєстри, в яких знайшли відображення підроблені записи про фінансово-господарські операції. Вищевказане значно утруднює виявлення підґрунтя для провадження документальної ревізії як заходу, який передує порушенню кримінальної справи, отримання доказів про злочинні дії конкретних осіб, а як наслідок — їх викриття та притягнення до кримінальної відповідальності.

Найчастіше при розкритті та розслідуванні злочинів у сфері економіки — таких як розкрадання чужого майна шляхом привласнення, розтрата; шахрайство в сфері підприємницької діяльності; ухилення від сплати податків та інше — виникає життєво важлива необхідність у відновленні бухгалтерського обліку, який слід розуміти у широкому та вузькому значенні.

Вивчення ревізорської практики показує, що ревізори в окремих випадках звертаються до відновлення бухгалтерського обліку при проведенні ревізії та документальних перевірок за завданням слідчих, але тільки у випадках, коли це необхідно для відповідей на запитання, які їм були поставлені для вирішення. Враховуючи те, що дати відповідь на поставлені питання при наявних доказах неможливо, ревізори вимушені відновлювати бухгалтерський облік частково.

При відновленні бухгалтерського обліку весь тягар роботи покладається на спеціаліста-бухгалтера. Залучення спеціаліста до відновлення бухгалтерського обліку на підприємстві, де облік не вівся частково чи повністю або документи були знищені, не означає, що слідчий у цьому процесі повинен відігравати пасивну роль. Він повинен активно брати участь в організаційних питаннях, які пов'язані з відновленням бухгалтерського обліку, контролювати цей процес та взаємодіяти з спеціалістом. Багато підприємств настільки криміналізовані, що відновлювати бухгалтерський облік без допомоги правоохоронних органів важко або зовсім неможливо. Тому слідчий має можливість отримати відповідні дані про підприємство, яке цікавить його, з банку даних, які є в податкових інспекціях або інших контролюючих органах, використовувати можливості оперативних апаратів правоохоронних органів.

При виникненні необхідності слідчий проводить вилучення бухгалтерських та інших документів, допомагає спеціалісту-бухгалтеру встановити господарські зв'язки підприємства з іншими підприємствами, де проводить вилучення документів, які передає спеціалісту. При цьому треба мати на увазі, що вилучення документів буде використовуватися не тільки для відновлення бухгалтерського обліку, а також для проведення почеркознавчої та техніко-криміналістичної експертизи.

За допомогою першої виникає можливість встановити, хто здійснював оформлення бухгалтерських документів, які цікавлять слідство, хто відповідав за проведення господарських операцій, які знайшли відображення в цих документах. Техніко-криміналістична експертиза допоможе встановити

оригінальність використаних бланків, печаток, штампів, відбитки яких містяться на вилучених документах.

Для відновлення бухгалтерського обліку на підприємстві роз'яснення вищевказаних обставин є надзвичайно важливими. При цьому спеціаліст-бухгалтер, беручись до відновлення бухгалтерського обліку на підприємстві, використовує різноманітні способи перевірки первинної інформації про здійснення фінансово-господарської діяльності. Адже тільки первинна інформація, відображена в первинній документації, дає змогу зробити висновок про правомірність проведених господарських операцій.

Відновлення кількісного обліку неможливо в злочинах, де не документуються окремі операції за витратами майна. Так, найбільш характерними способами комплексної перевірки господарських операцій у процесі відновлення є:

1. Хронологічний (післяопераційний) документальний аналіз.
2. Зіставлення бухгалтерських операцій.
3. Зіставлення змісту документів, що складені на початкову операцію зі змістом документів, котрі відображають здійснення інших операцій, зумовлених першою.
4. Порівняння операцій, відображених в облікових регістрах, із записами оперативного обліку.
5. Перевірка об'єктивної можливості здійснення господарських операцій, відображених у документах.
6. Перевірка операцій, що відображають придбання товарів у роздрібно-оптовому торговельному підприємстві способом контрольного порівняння.
7. Перевірка господарської операції в натурі.
8. Перевірка фактів за кінцевою (заключною) операцією.
9. Застосування прийомів отримання пояснень при відновленні.

Метою відновлення бухгалтерського обліку є створення умов для ефективного розкриття корисливих злочинів у сфері економіки. Відновлення бухгалтерського обліку на підприємстві дає можливість відобразити фінансово-господарську діяльність підприємства у повному обсязі. З господарських операцій складається господарський процес підприємства, який знаходить своє відображення в певному, встановленому чинним законодавством для цієї операції, обсязі документів. А окремо взяті документи не можуть свідчити про зміст проведеної операції. З цього приводу спеціаліст-бухгалтер дає висновок про повноту та правомірність проведення господарських операцій за конкретний звітний період, що може та повинно бути перевірено експертом за допомогою висновків судово-бухгалтерської експертизи.

Висновки з другого питання:

Визначено які основи ведення синтетичного і аналітичного бухгалтерського обліку згідно чинного законодавства України; визначено поняття синтетичного, аналітичного бухгалтерського рахунку та субрахунку і яким

чином здійснюються на них записи в бухгалтерському та податковому обліку; дана класифікація бухгалтерських рахунків та бухгалтерських документів; визначено порядок використання даних синтетичного та аналітичного обліку в юридичній практиці; в даному питанні широко відображені методи відновлення бухгалтерського обліку і приведені приклади; визначено, що в період і після закінчення відновлення бухгалтерського обліку, спеціаліст-бухгалтер має можливість сформулювати рекомендації щодо усунення обставин, які призводять до корисливих злочинів.

III. ПИТАННЯ

МЕТОДИ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО АНАЛІЗУ: ФОРМАЛЬНО-ПРАВОВОЇ ПЕРЕВІРКИ ДОКУМЕНТІВ; ПЕРЕВІРКИ ДОСТОВІРНОСТІ ВІДОБРАЖЕНИХ У ДОКУМЕНТАХ ОБСТАВИН; ПЕРЕВІРКИ СТАНУ І РЕЗУЛЬТАТІВ ВИРОБНИЧОЇ І ФІНАНСОВОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

У системі методів судової бухгалтерії документальний аналіз посідає особливе місце у зв'язку з обов'язковістю його застосування під час формування доказової бази в окремих кримінальних справах.

Методи дослідження документів, застосовувані в документальному аналізі, відрізняються за своїм змістом, формами здійснення, об'єктом, предметом і завданнями дослідження, колом об'єктів перевірки, сферою застосування та іншими ознаками. Виходячи з кола об'єктів перевірки, виділяють методи дослідження одного або кількох документів.

Методи документальної перевірки. Замасковані правопорушення зовні відбиваються в облікових даних в основному в трьох формах:

- 1) протиріччя в змісті окремого документа;
- 2) протиріччя між змістом декількох взаємопов'язаних документів;
- 3) відхилення від звичайного порядку руху цінностей.

Висновки з третього питання:

Визначено перелік методів дослідження документів, які застосовуються в документальному аналізі, та методів порівняльного аналізу документів.

IV. ПИТАННЯ

ВИКОРИСТАННЯ ОБЛІКОВИХ ДОКУМЕНТІВ ПРИ ВИЯВЛЕННІ ТА РОЗСЛІДУВАННІ КОРИСЛИВИХ ЗЛОЧИНІВ ПО РОЗКРАДАННЮ ТА ЗЛОВЖИВАННЮ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ ОПЕРАЦІЙ З ГРОШОВИМИ КОШТАМИ

Для здійснення виробничої діяльності кожне підприємство незалежно від форм власності повинно мати в необхідних розмірах матеріальні запаси та грошові кошти, які обслуговують процес виробництва, повністю використовуються в одному виробничому циклі і відновлюються з виручки від реалізації продукції (послуг) після кожного виробничого циклу.

Грошові кошти в національній та іноземній валютах підприємств, організацій, установ можуть знаходитися у вигляді готівки в касі, зберігатися в установах банків, у підзвітних осіб, а також використовуватися у виді акредитивів, чеків тощо.

Основними завданнями обліку грошових коштів є: забезпечення їх зберігання і правильного використання; суворе додержання встановлених правил касових та банківських операцій; правильне оформлення руху грошових коштів у документах і регістрах бухгалтерського обліку.

Спеціальним Положенням про ведення касових операцій у національній валюті в Україні (Постанова Правління НБУ від 15.12.2004 р. №637) встановлені основні правила ведення касових операцій у народному господарстві України.

У процесі перевірки відбираються пояснення від касира і завідуючого складом, від працівників, які вносили гроші до каси, та інших осіб, причетних до цієї господарської операції. При наявності підстав за ініціативою органів внутрішніх справ призначається ревізія.

Висновки з ЧЕТВЕРТОГО питання:

Визначено використання облікових документів при виявленні та розслідуванні корисливих злочинів по розкраданню та зловживанню при здійсненні операцій з грошовими коштами: шляхом привласнення депонованих сум; сум призначених для виплати заробітної плати; шляхом підроблення розрахунково-платіжної відомості; з каси шляхом підроблення авансового звіту по відрядженню; з каси шляхом підроблення авансового звіту по відрядженню; шляхом часткового або повного їх не оприбуткування по касі підприємства; визначення проведене з урахуванням практичного матеріалу.

V. ПИТАННЯ

ВИКОРИСТАННЯ ОБЛІКОВИХ ДОКУМЕНТІВ ПРИ ВИЯВЛЕННІ ТА РОЗСЛІДУВАННІ КОРИСЛИВИХ ЗЛОЧИНІВ ПО РОЗКРАДАННЮ ТА ЗЛОВЖИВАННЮ ПРИ ЗДІЙСНЕННІ ОПЕРАЦІЙ З МАТЕРІАЛЬНИМИ РЕСУРСАМИ

Методика використання облікових документів при проведенні та розслідуванні зловживань щодо майна підприємства.

До найпоширеніших способів скоєння корисливих правопорушень належать:

а) розукомплектування окремих інвентарних об'єктів, які знаходяться на складі або в експлуатації.

б) розкрадання матеріальних цінностей шляхом передчасного списання їх з балансу.

в) розкрадання сировини, матеріалів шляхом неповного їх оприбуткування при надходженні від постачальників.

г) утворення лишків матеріальних цінностей для подальшого їх привласнення за рахунок списання сировини у виробництво не за фактом їх витрачання, а за нормами (коли фактичні витрати менші від нормативних).

Для документування цього способу скоєння зловживань аналізуються: товарно-транспортні накладні; лімітно-забірні картки; оперативний журнал начальника виробничого цеху; рапорт про виробництво продукції; вагова книга; реєстр відважувань; накладна на передачу готової продукції до складу.

Оперативний співробітник повинен організувати і провести: інвентаризацію матеріальних цінностей на складі сировини; інвентаризацію незавершеного виробництва у виробничому цеху; інвентаризацію на складі готової продукції; контрольний запуск сировини у виробництво.

Висновки з П'ЯТОГО питання:

Визначено методику використання облікових документів при виявленні та розслідуванні корисливих злочинів по розкраданню та зловживанню при здійсненні операцій з матеріальними ресурсами.

Висновки з теми:

- знати, що первинні документи відображають здійснені господарські операції і несуть в собі функцію доказовості, тобто мають юридичне значення як доказ законності відображення їх в бухгалтерському обліку;
- знати склад обов'язкових реквізитів первинного документу, що документально відображає господарську операцію;
- знати визначення документообігу;
- знати класифікацію бухгалтерських документів;
- зрозуміти основи ведення синтетичного і аналітичного бухгалтерського обліку згідно чинного законодавства України, класифікацію бухгалтерських рахунків та бухгалтерських документів;
- ознайомитися з порядком використання даних синтетичного та аналітичного обліку в юридичній практиці;
- ознайомитися з методами відновлення бухгалтерського обліку та їх значенням для юридичної практики;
- знати перелік методів дослідження документів, які застосовуються в документальному аналізі, та методів порівняльного аналізу документів;
- ознайомитися з використанням облікових документів при виявленні та розслідуванні корисливих злочинів по розкраданню та зловживанню при здійсненні операцій з грошовими коштами;
- ознайомитися з методикою використання облікових документів при виявленні та розслідуванні корисливих злочинів по розкраданню та зловживанню при здійсненні операцій з матеріальними ресурсами.

методичні поради щодо підготовки даної теми

Контрольні питання:

1. Особливості ведення бухгалтерського документообігу в Україні.
2. Назвати рахунки першого порядку щодо Плану рахунків.
3. Вплив господарських операцій на фінансовий стан майна, відображеного в Балансі в Активі та Пасиві.
4. Складання оборотних відомостей за синтетичними та аналітичними рахунками.
5. Види необґрунтованих записів у бухгалтерському обліку та їх ознаки у синтетичних та аналітичних рахунках.
6. Використання матеріалів відновленого бухгалтерського обліку в юридичній практиці.

ТЕМА № 3. ДЕРЖАВНИЙ ФІНАНСОВИЙ КОНТРОЛЬ ЯК ФОРМА ВИЯВЛЕННЯ ПРАВОПОРУШЕНЬ У ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

(2 години)

ПЛАН ЛЕКЦІЇ:

1. Сутність фінансово-господарського контролю.
2. Документальна ревізія та її різновиди.
3. Завдання, порядок призначення і проведення документальної ревізії.
Документальне оформлення проведеної документальної ревізії.
4. Права, обов'язки та відповідальність ревізорів.
5. Особливості ревізії, здійснюваної за вимогою правоохоронних органів.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА:

1. Господарський кодекс України.
2. Кримінальний процесуальний кодекс України.
3. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: закон України від 26.01.1993 № 2939-ХІІ.
4. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму: закон України від 28.11.2002 № 249-ІV.
5. Про міліцію: закон України від 20.12.1990 № 565-ХІІ.
6. Указ Про Положення про Державну фінансову інспекцію України від 23.04.2011 № 499/2011.
7. Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення, (псування) матеріальних цінностей: постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. № 116.
8. Про утворення територіальних органів Державної фінансової інспекції . Постанова, Перелік від 20.07.2011 № 765.
9. Про затвердження Порядку планування контрольної-ревізійної роботи Державною фінансовою інспекцією та її територіальними органами Постанова, Порядок від 08.08.2001 № .
10. Про затвердження Порядку проведення інспектування Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами від 20.04.2006 № 550.
11. Питання проведення Державною фінансовою інспекцією, її територіальними органами державного фінансового аудиту від 25.03.2006 № 361.
12. Наказ Про затвердження Порядку проведення ревізій Державною фінансовою інспекцією України та її територіальними органами в державних органах, органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах та організаціях, що провадять діяльність, пов'язану з державною таємницею від 10.04.2012 № 446.
13. Наказ МФ України Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 від 24.05.95.

МЕТА ЛЕКЦІЇ:

Ознайомитися з визначенням терміну – ревізія. Вивчити сутність фінансово-господарського контролю; його завдання. Засвоїти якими органами в нашій країні здійснюється державний і недержавний контроль, відомчий і позавідомчий контроль. Засвоїти сутність попереднього, поточного і наступного контролю; документального і фактичного контролю. Запам'ятати в чому полягає мета документальної ревізії. Вивчити які є різновиди ревізій. Ознайомитися в яких випадках призначається і здійснюється додаткова та повторна документальна ревізія. Запам'ятати завдання документальної ревізії. Ознайомитися з порядком призначення та проведення ревізії; програмою документальної ревізії; з порядком призначення та проведення документальних ревізій за дорученням правоохоронних органів. Засвоїти які документи складаються під час проведення документальної ревізії; склад і структуру акта документальної ревізії; що відображається у вступній частині, резолютивній частині, та у висновках. Ознайомитися та запам'ятати якими нормативно-законодавчими документами регламентується проведення документальних ревізій. Засвоїти які є результати проведеної документальної ревізії та їх реалізація. Вивчити права, обов'язки та відповідальність ревізорів; засоби та методи проведення ревізії. Ознайомитися та запам'ятати сутність проведення фактичного контролю.

ВСТУП

Період становлення ринкової економіки, корінна перебудова організації господарської діяльності та управління нею, робота в умовах нового господарського механізму висуває нові вимоги до дбайливого використання матеріальних ресурсів. Визначальне значення для вирішення цього завдання має забезпечення зберігання і цільового використання матеріальних цінностей, добре організовані та ефективні урахування й контроль.

За допомогою фінансово-економічного контролю держава здійснює безперервне спостереження та перевіряє господарювання об'єкта управління, встановлює причини порушення законодавства. Сутність контролю полягає у забезпеченні законності і правопорядку у різних галузях економіки й, передусім, у підприємницькій сфері діяльності, тим самим державний контроль виконує й попереджувальну функцію.

Контроль пронизує весь процес управління економікою від формування управлінської інформації, реалізації конкретних господарських завдань до оцінки результатів господарської діяльності.

Одним із завдань фінансово-економічного контролю і ревізії як форми його здійснення є рішуча боротьба з безгосподарністю, марнотратством, розкраданням майна підприємств, з іншими корисливими правопорушеннями. Ревізія має велике значення у діяльності органів внутрішніх справ, і насамперед, апаратів Державної служби боротьби з економічною злочинністю та слідства.

I. ПИТАННЯ

СУТНІСТЬ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОГО КОНТРОЛЮ.

Фінансовий контроль – один з найбільш розповсюджених методів управління економікою, що сприяє підвищенню ефективності виробництва, дотриманню законності в розподілі доходів, максимальної реалізації соціальних гарантій.

Фінансовий контроль складається з двох ланок:

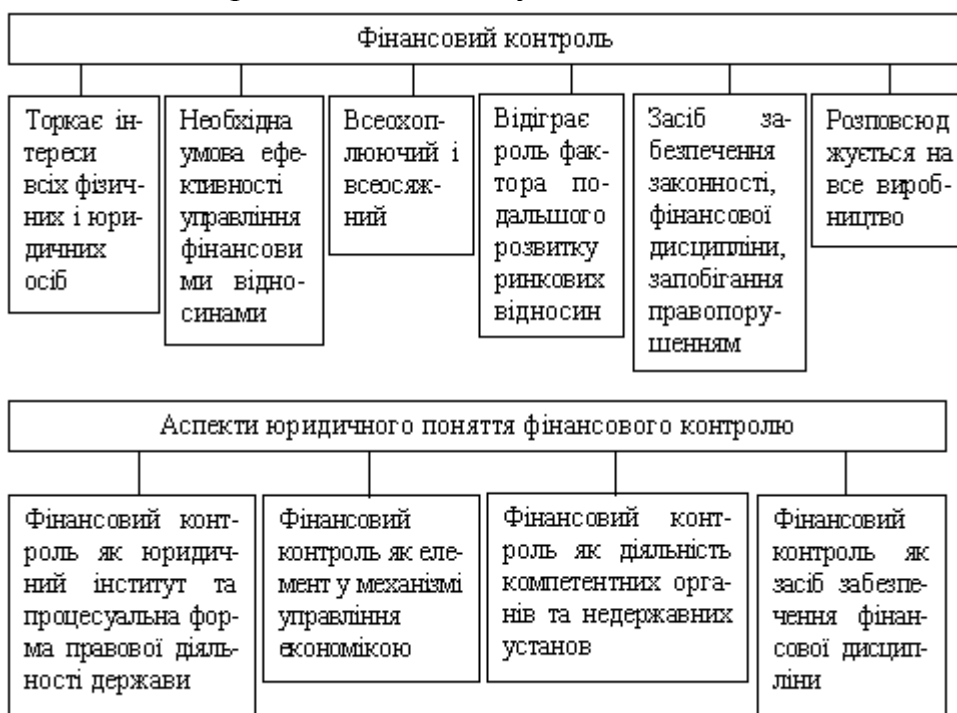
- 1) зовнішній контроль.
- 2) внутрішній контроль.

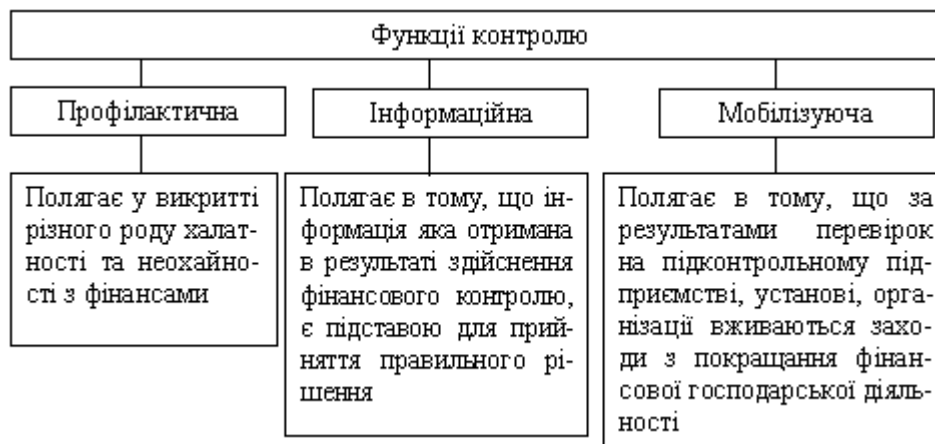
Існують різні види фінансового-господарського контролю:

- 1) за суб'єктами та рівнем управління виділяють:
- державний та відомчий
- 2) За джерелами даних фінансово-економічний контроль буває: документальний контроль; фактичний контроль; комбінований (документально-фактичний контроль) полягає в поєднанні двох видів.

Всі види контролю пов'язані між собою.

Фінансово-господарський контроль становить систему нагляду наділених контрольними функціями державних і суспільних органів за фінансово-господарською діяльністю підприємств, об'єднань, установ, організацій, інших підрозділів матеріального виробництва і невиробничої сфери з метою об'єктивної оцінки економічної ефективності їхньої діяльності, установлення законності, достовірності й доцільності господарських і фінансових операцій, збереження державної власності, виявлення внутрішніх резервів підвищення ефективності виробництва і зростання доходів державного бюджету.





Фінансово-економічний контроль здійснюється шляхом: економічного аналізу; тематичних перевірок; ревізій. Усі форми контролю взаємозалежні, взаємообумовлені та доповнюють одна одну.

Система контролю в нашій країні недостатньо ефективна, занадто роздрібнена, потребує великої кількості людей та засобів.

ВИСНОВКИ З ПЕРШОГО ПИТАННЯ:

Визначено термін – контроль (документальний, фактичний, фінансово-господарський), визначено класифікацію фінансово-економічного контролю, в тому числі, що фінансово-економічний контроль здійснюється шляхом: економічного аналізу; тематичних перевірок; ревізій; визначено, що усі форми контролю взаємозалежні, взаємообумовлені та доповнюють одна одну; таким чином, документальний, фактичний та фінансово-господарський контроль застосовується під час збирання доказів по кримінальній справі.

II. ПИТАННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНА РЕВІЗІЯ ТА ЇЇ РІЗНОВИДИ.

Документальна ревізія – система обов’язкових контрольних дій щодо документальної та фактичної перевірки законності та обґрунтованості здійснення в періоді, що ревізується, господарських та фінансових операцій організації, правильності їх відображення у звітності, а також законності дій керівника, бухгалтера та інших відповідальних осіб.

Метою ревізії є здійснення контролю за дотриманням законодавства при здійсненні господарських та фінансових операцій.

Види ревізій

1) Залежно від відомчої підпорядкованості ревізії поділяються: (позавідомчі ревізії; відомчі ревізії; внутрішньогосподарські ревізії).

2) За принципом організації ревізії поділяються на планові (за планом) та позапланові (не передбачені цим планом, на вимогу правоохоронних органів тощо).

3) За обсягом операцій, що перевіряються, і документів: за першою ознакою (обсяг операцій) виділяють ревізії повні, неповні, часткові; за другою ознакою (обсяг документів, що перевіряються) розрізняють тематичні, вибіркові, комплексні.

4) За ознакою повторюваності контрольних дій ревізії можуть бути: первинними; додатковими; повторними.

5) За методом проведення розрізняють ревізії суцільні, вибіркові та комбіновані.

6) За складом ревізійної групи розрізняють бухгалтерські та комплексні ревізії.

ВИСНОВКИ З ДРУГОГО ПИТАННЯ:

Визначено термін – ревізія; визначено нормативно-законодавчі документи, що регламентують проведення документальних ревізій; визначено види ревізій, встановлені законодавством України.

ІІІ. ПИТАННЯ

ЗАВДАННЯ, ПОРЯДОК ПРИЗНАЧЕННЯ І ПРОВЕДЕННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНОЇ РЕВІЗІЇ. ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ ПРОВЕДЕНОЇ ДОКУМЕНТАЛЬНОЇ РЕВІЗІЇ.

Контроль за фінансово-господарською діяльністю має забезпечити виконання державних замовлень, планових завдань та встановлених платежів до державного і місцевих бюджетів; виявити внутрішні резерви підвищення ефективності виробництва та конкурентоспроможності продукції, що виробляється, зниження витрат ресурсів; попередити та виявити нестачі, розкрадання і псування цінностей та нецільового використання коштів; підвищити достовірність даних бухгалтерського обліку та звітності підприємств та запобігти протиправній діяльності в економічній сфері.

Головними завданнями орачів державного фінансового контролю і Державною фінансовою інспекцією, є здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильністю визначення потреби в бюджетних коштах та взяття зобов'язань, ефективним використанням коштів і майна, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і фінансової звітності в міністерствах та інших органах виконавчої влади, в державних фондах, у бюджетних установах і у суб'єктів господарювання державного сектору економіки, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують державне чи комунальне майно, виконання місцевих бюджетів, розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому; за дотриманням законодавства про державні закупівлі.

Безпосереднє проведення комплексної ревізії починається з прибуття ревізійної групи на підприємство. Насамперед, ревізійна група пред'являє керівнику підприємства наказ (розпорядження) на проведення комплексної ревізії, що підтверджує особи членів групи, їх повноваження та право на проведення ревізії.

Посадові особи вправі приступити до проведення ревізії або перевірки за наявності підстав для їх проведення, визначених чинним законодавством України, та за умови надання посадовим особам підконтрольних установ, інших суб'єктів господарської діяльності під розписку:

- направлення на ревізію або перевірку;
- копії рішення суду про дозвіл на проведення позапланової виїзної ревізії або перевірки, в якому зазначаються підстави проведення такої ревізії або перевірки.

Ознайомившись із пред'явленими документами, керівник підприємства представляє членів ревізійної групи керівникам структурних підрозділів підприємства, з якими вони повинні співпрацювати при проведенні ревізії. Одночасно керівник підприємства віддає розпорядження щодо виділення окремого приміщення та створення необхідних умов для роботи ревізійної групи.

У своїй діяльності ревізійна група повинна дотримуватися принципу раптовості, особливо при проведенні у ході ревізії вибіркових інвентаризацій активів та грошових коштів, контрольних запусків сировини у виробництво тощо.

У разі виявлення порушень законодавства, контроль за дотриманням якого віднесено до компетенції контролюючого органу, посадові особи контролюючого органу повинні вимагати від працівників об'єкта контролю, причетних до виявлених порушень, письмові пояснення.

У разі коли під час проведення ревізії виявлено документи, які свідчать про порушення законодавства, і на об'єкті контролю не гарантується збереження та не виключена можливість їх підробки, посадові особи контролюючого органу можуть на підставі рішення суду вилучати на строк до закінчення ревізії оригінали таких документів та оформляти вилучення відповідним актом із залишенням у справах об'єкта контролю копій вилучених документів та їх опису.

У разі відсутності бухгалтерського обліку на об'єкті контролю, недопущення посадових осіб контролюючого органу до проведення ревізії та ненадання необхідних для перевірки документів, наявності інших об'єктивних і незалежних від контролюючого органу обставин, що унеможливають або перешкоджають проведенню ревізії, посадовою особою контролюючого органу складається акт із зазначенням таких фактів, який підписується та вручається об'єкту контролю у тому ж порядку, що і акт ревізії.

За таких обставин ревізія не вважається проведеною і контролюючий орган має право вдруге організувати та провести ревізію об'єкта контролю, зокрема в плановому порядку, протягом того ж календарного року.

У разі виявлення нестач, фактів розкрадань коштів, матеріальних цінностей та інших зловживань, співробітники органів фінансового контролю негайно передають матеріали ревізії правоохоронним органам для проведення розслідування, притягнення винних осіб до відповідальності, відшкодування збитків, а також сповіщають про виявлені зловживання і порушення державні органи та органи, уповноважені управляти державним майном.

Якщо за наслідками ревізії порушено кримінальну справу, до підозрюваних посадових осіб адміністративне стягнення не застосовується.

Робота ревізора з перевірки господарської діяльності підприємства складається з чотирьох основних етапів.

Перший етап – підготовка до проведення ревізії. Для ревізора початок цього етапу співпадає з виданням наказу про призначення ревізії, в якому визначаються склад ревізійної групи і терміни проведення ревізії.

Другий етап – невідкладні контрольні дії має для ревізора ряд істотних відмінностей. Зміст цього етапу діяльності ревізора багато у чому визначається раптовістю його появи на об'єкті, що контролюється.

Третій етап – проведення документальної ревізії поділяється на дві стадії: загальне і детальне дослідження господарської діяльності підприємства.

Четвертий етап – це складання підсумкових матеріалів по документальній ревізії.

Документальна ревізія завершується складанням акту, в якому викладаються її результати. Акт відомчої і внутрішньогосподарської ревізії підписується ревізором, головним бухгалтером і керівником підприємства, що ревізується (або структурного підрозділу).

Акт ревізії складається у трьох примірниках: перший - для контролюючого органу, другий - для об'єкта контролю, третій - для передачі правоохоронним органам у випадках, передбачених цим Порядком та законодавством.

Акт ревізії містить:

- вступну частину;
- констатуючу частину.

ВИСНОВКИ З ТРЕТЬОГО ПИТАННЯ:

Визначено, згідно чинного законодавства України, завдання проведення документальної ревізії, яким чином здійснюється підготовка до проведення ревізії, безпосереднє проведення ревізії, порядок проведення і документальне оформлення результатів ревізії (етапи проведення роботи ревізора), структура акту ревізії; використання результатів документальної ревізії в слідчій та судовій практиці.

ІV. ПИТАННЯ ПРАВА, ОБОВ'ЯЗКИ ТА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ РЕВІЗОРІВ.

Повноваження Держфініспекції та її голови визначено в Указі Президента України Про положення про Державну фінансову інспекцію Ревізору надані такі права:

- перевіряти грошові та бухгалтерські документи, звіти, кошториси, інші документи, що підтверджують надходження і витрачання коштів та матеріальних цінностей, проводити перевірки фактичної наявності цінностей;
- оглядати всі приміщення, склади, сховища, в яких знаходяться грошові, майнові, товарно-матеріальні й інші цінності організації, що ревізується;
- у разі виявлення розкрадання і зловживань за узгодженням з керівником організації, що ревізується, опечатувати приміщення;
- проводити інвентаризацію товарно-матеріальних і грошових коштів;
- вимагати від організацій, що ревізуються, представлення первинної і бухгалтерської документації; вилучати у підприємств копії фінансово-господарських та бухгалтерських документів, які свідчать про зловживання, а в разі наявності рішення суду – вилучати до закінчення ревізії або перевірки оригінали документів, з наданням підприємству копій таких документів;
- опечатувати документи організації, що ревізується;
- ознайомлюватися з оригіналами документів, що знаходяться в інших організаціях, пов'язаних з тією, що ревізується (у суміжних організаціях);
- запитувати з суміжних організацій завірені копії необхідних документів;
- вимагати від керівників і працівників підприємства, що ревізується, довідки та усні відповіді на питання, що виникли у зв'язку з проведенням ревізії. Отримані довідки і пояснення ревізор повинен перевіряти шляхом аналізу документів;
- запитувати різні установи з питань, що виникають у ході проведення ревізій.

При проведенні ревізії фінансово-господарської діяльності ревізор зобов'язаний:

- суворо додержуватися Конституції України, законів України, прав та інтересів громадян, підприємств;
- неухильно охороняти інтереси держави, рішуче боротися з порушенням державної дисципліни при здійсненні підприємствами господарської діяльності;
- об'єктивно, правдиво і точно висвітлювати виявлені ревізією факти порушень та зловживань з вказівкою осіб, які спричинили певне

порушення, розміру заподіяної матеріальної шкоди та причин викритих порушень і зловживань;

- у випадках виявлення зловживань і порушень чинного законодавства передавати правоохоронним органам матеріали ревізій;

- забезпечувати дотримання комерційної та службової таємниць.

Ревізор несе дисциплінарну відповідальність за повноту та якість ревізій і інвентаризацій, проведення їх у встановлені терміни, правильність і об'єктивність викладених в актах ревізії фактів і обґрунтованість висновків. Ревізор несе кримінальну відповідальність за приховання в період ревізії та інвентаризації фактів розкрадання державних цінностей, порушень грошово-фінансової дисципліни та інших недоліків у роботі організації, що ревізується.

За результатами проведеної ревізії у межах наданих прав контролюючі органи вживають заходів для забезпечення:

- притягнення до адміністративної, дисциплінарної та матеріальної відповідальності винних у допущенні порушень працівників об'єктів контролю;

- звернення до суду в інтересах держави щодо усунення виявлених ревізією порушень законодавства з питань збереження і використання активів, а також стягнення у дохід держави коштів, одержаних за незаконними договорами, без встановлених законом підстав або з порушенням вимог законодавства;

- застосування заходів впливу за порушення бюджетного законодавства.

Відомості про результати ревізії можуть оприлюднюватися через засоби масової інформації.

ВИСНОВКИ З ЧЕТВЕРТОГО ПИТАННЯ:

Визначено права, обов'язки і відповідальність ревізорів, які регламентовано законодавством України.

V. ПИТАННЯ ОСОБЛИВОСТІ РЕВІЗІЙ, ЗДІЙСНЮВАНОЇ ЗА ВИМОГОЮ ПРАВООХОРОННИХ ОРГАНІВ

Визначено в Указі Президента України Про положення про Державну фінансову інспекцію.

Контролюючі органи проводять з правоохоронними органами щоквартальні звірки результатів розгляду переданих їм матеріалів ревізій відповідно до порядку, встановленого Держфінінспекцією разом з Генеральною прокуратурою, МВС, СБУ та ДПС.

Важко переоцінити значення для співробітників правоохоронних органів умінь кваліфіковано підготувати, призначити і організувати проведення документальної ревізії. Саме ці питання особливо часто зустрічаються у практичній діяльності оперативних працівників ДСБЕЗ і слідчих, оскільки жоден із злочинів, пов'язаних з господарською діяльністю, не відбувається без призначення ревізії.

У процесі розслідування слідчим доводиться вдаватися до призначення ревізій у більшості справ про злочини, вчинені у сфері виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій.

Потреба у проведенні ревізії може виникнути на різних етапах розслідування, але дуже важливе значення має вчасність її призначення, оскільки здійснення ревізії – процес досить тривалий, тож будь-яка затримка тягне за собою продовження термінів розслідування.

У зв'язку з тим, що рух і стан майна організації знаходить відображення у різних облікових документах, злочинні дії, що здійснюються у сфері виробничої і фінансово-господарської діяльності, завжди залишають сліди у цих документах у вигляді різних фальсифікацій, відхилень від нормального обігу цінностей. Такі фальсифікації, як правило, виявляються при проведенні документальних ревізій, результати яких можуть служити засобом збирання доказів по кримінальним справам. Акт ревізії як джерело доказів належить до інших документів. З його допомогою слідчий встановлює фактичні дані, що мають значення для справи, які використовуються при доведенні фактів злочинної діяльності.

Матеріали документальної ревізії стають джерелом доказів лише тоді, коли вони залучені до кримінальної справи, а ті або інші фактичні дані, відображені в них, мають значення доказів тільки після того, як їх встановить слідчий за допомогою вказаних матеріалів і використовує їх у процесі попереднього слідства. Звідси докази збирає не ревізор, а слідчий, який використовує матеріали ревізії і з'ясовує з їх допомогою певні фактичні дані. Разом з тим, оскільки у процесі ревізії збираються матеріали, в яких відображена злочинна діяльність, і при цьому встановлюються дані, що можуть мати значення доказів, проведення ревізії на вимогу правоохоронних органів можна вважати одним із способів збирання доказів.

Ревізії на вимогу органів дізнання, слідства проводяться або до порушення кримінальної справи або після її порушення при наявності

фактичних підстав вважати що є склад злочину у матеріалі або у зв'язку з матеріалами кримінальної справи. Потрібно пам'ятати, що слідчий може вимагати проведення не тільки первинної ревізії, але також повторної і додаткової.

Фактичними підставами для проведення первинної ревізії можуть бути: наявність в кримінальній справі даних про окремі факти злочину, з яких визначається необхідність перевірки за первинними документами всієї діяльності організації і посадових осіб, якщо за цей період часу планова ревізія не проводилася; обґрунтоване клопотання обвинуваченого (що підозрюється) про перевірку, його свідчення, що спростовує пред'явлене обвинувачення або підозру, що виникла (наприклад, витребування первинних документів, які не були повністю перевірені, заперечення по виведенні інвентаризаційної).

Фактичними підставами для проведення *повторної* або *додаткової* ревізії можуть бути: протиріччя між виведенням первинної документальної ревізії й іншими матеріалами справи, підтверджуючим злочинну діяльність; проведення первинної ревізії у відсутність зацікавленої особи, за винятком тих випадків, коли встановлено, що воно навмисно ухилялося від участі в ній; поверховість попередньої ревізії, тобто коли первинна ревізія проводилася тільки за повторною документацією без перевірки первинних обліково-бухгалтерських документів; незастосування ревізором тих прийомів і методів дослідження даних бухгалтерського обліку, які, на думку співробітників правоохоронних органів, можуть сприяти виявленню слідів злочинної діяльності; необґрунтованість висновку, коли слідчий встановить, що висновки не підтверджуються іншими матеріалами справи; проведення первинної ревізії без участі в ній фахівців інших областей знань, коли для всебічного дослідження поставлених перед ревізією питань їх участь була надто необхідною; неповнота ревізії, коли у процесі попереднього слідства (дідання) буде встановлено, що попередньою ревізією перевірені не всі напрями діяльності підприємства, при здійсненні яких здійснювалися злочинні дії, зокрема не перевірена діяльність тих посадових осіб, відносно яких порушене кримінальну справу; наявність обґрунтованих заперечень по суті виведення з боку зацікавлених осіб (що підозрюються і обвинувачених); повідомлення експерта-бухгалтера про неможливість дати висновок без попереднього проведення повторної або додаткової ревізії, проведення первинної ревізії вибірково, а не суцільним методом.

З ініціативи співробітників правоохоронних органів додаткові ревізії призначаються у тих випадках, коли попередньою ревізією перевірена лише частина господарських операцій, при яких могли здійснюватися злочини. Повторні ж документальні ревізії частіше за все призначаються, коли встановлений низький методичний рівень первинної ревізії або несумлінність ревізора.

Необхідність у призначенні і проведенні будь-якої ревізії може виникнути як на етапі попередньої перевірки перевірочних матеріалів, що є, так і на будь-якому етапі розслідування. Тому співробітники правоохоронних

органів повинні завжди враховувати цю обставину, постійно пам'ятаючи про те, що процес призначення, організації і проведення кваліфікованої документальної ревізії займає вельми тривалий період часу, а це спричиняє за собою збільшення термінів розслідування. Крім того, внаслідок проведення новопризначеної ревізії можуть бути отримані дані про інші факти зловживань, які також потребують додаткової слідчої перевірки.

Право вимагати призначення документальної ревізії до порушення кримінальної справи, тобто за перевірочним матеріалом, передбачено Законом про міліцію від 20.12.90 р. Саме цим правом користуються співробітники Департаменту ДСБЕЗ при призначенні ревізій, оскільки більшість кримінальних справ порушується за фактами економічних злочинів лише після проведення документальної ревізії.

Як зазначалось, ревізія, що проводиться з ініціативи правоохоронних органів, залишаючись формою господарського контролю, у той же час стає способом збирання доказів. Її відмінності від планової ревізії переглядаються в порядку призначення, у змісті програми, колі взаємодіючих при цьому осіб, колі осіб, а також тих, що бере участь у перевірці і переліку методів перевірки, що використовуються. Найбільш загальною основою в таких випадках визнають наявність матеріалів, що є і обґрунтованих відомостей про можливість виявлення слідів злочинної діяльності за допомогою документальної ревізії.

При призначенні первинної документальної ревізії слідчий повинен мати:

- обґрунтовану версію про спосіб здійснення злочину;
- досить повні і достовірні дані про те, що злочин залишив певні сліди у бухгалтерських документах.

Те ж саме характерне і для співробітника служби Департаменту ДСБЕЗ, який ще до призначення ревізії, як правило, вже виявляє будь-які розбіжності, протиріччя, відхилення і фальсифікації у бухгалтерських документах і при цьому передбачає можливу ефективність майбутньої документальної ревізії.

На цьому етапі як оперативний працівник, так і слідчий заздалегідь розробляють завдання ревізору, (письмовий запит, постанова) визначають перелік конкретних питань, що підлягають перевірці у процесі ревізії.

Іноді повторну документальну ревізію призначають і проводять через те, що оперативні працівники Департаменту ДСБЕЗ і слідчі повністю довіряють проведенню первинної ревізії ревізору і тому її проведення не завжди буває повним і об'єктивним.

При призначенні і проведенні як первинної, так і повторній документальній ревізії потрібно більш повно дослідити ті дані, які є за конкретним матеріалом (справою), бо від цього залежать результати розгляду матеріалів попереднього і судового слідства.

Додаткова ревізія проводиться у тому випадку, якщо первинна ревізія була неповною. На відміну від повторної додаткова ревізія проводиться, як правило, тим же ревізором, який проводив попередню ревізію.

Для проведення ревізії до порушення кримінальної справи складається лист (вимога) за підписом начальника органу внутрішніх справ, в якому викладається перелік питань, що підлягають з'ясуванню при документальній ревізії. Вимога про проведення ревізії до порушення кримінальної справи оформляється постановою слідчого. Слідчий також визначає коло питань, на які ревізору необхідно дати точні і обґрунтовані відповіді.

Співробітники правоохоронних органів повинні *забезпечити необхідний фронт робіт* для проведення документальної ревізії, тобто надати ревізору всі необхідні документи і вжити заходів до забезпечення їх збереження, особливо неофіційних записів, а також різних варіантів одного й того самого документа, оскільки злочинці насамперед прагнуть знищити подібні джерела доказів. У зв'язку з цим необхідно пам'ятати, що всі документи, що використовуються при проведенні документальної ревізії, ретельно зберігаються до закінчення судового розгляду по карній справі.

Акт документальної ревізії повинен відповідати наступним вимогам:

- у змісті акту характеризуються конкретні факти порушень у фінансово-господарській діяльності і діях певних посадових осіб;
- характеристика засновується на облікових (зведених) даних і на даних первинних документів з обов'язковим посиланням на ті й інші;
- кожен факт порушення, встановлений ревізією, повинен бути всебічно охарактеризований з позицій правильності документального оформлення і вимог обліку;
- законність і доцільність господарських операцій.

Зміст акту багато в чому залежить від завдання, поставленого перед ревізором. До акту додаються необхідні довідки, розрахунки, відомості, пояснення тощо.

Отримавши акт документальної ревізії, слідчий аналізує його з позицій доказової значущості по справі, що розслідується а потім намічає план слідчих дій та інших заходів щодо перевірки виявлених ревізором порушень слідчим шляхом. Звичайно при цьому слідчий вирішує два питання: наскільки доброякісно проведена ревізія і яке значення для справи мають її матеріали.

Оцінка матеріалів ревізії, проведеної на вимогу правоохоронних органів, має багато спільного з оцінкою матеріалів будь-якої іншої ревізії.

ВИСНОВКИ З П'ЯТОГО ПИТАННЯ:

Визначено підстави проведення ревізії на вимогу правоохоронних органів. Матеріали документальної ревізії стають джерелом доказів лише тоді, коли вони залучені до кримінальної справи, а ті або інші фактичні дані, відображені в них, мають значення доказів тільки після того, як їх встановить слідчий за допомогою вказаних матеріалів і використовує їх у процесі попереднього слідства.

Зазначено фактичні підстави для проведення повторної або додаткової ревізії можуть, а також вимоги щодо змісту акту ревізії.

ВИСНОВКИ З ТЕМИ:

- знати термін – контроль (документальний, фактичний, фінансово-господарський);
- визначити класифікацію фінансово-економічного контролю, в тому числі, що фінансово-економічний контроль здійснюється шляхом: економічного аналізу; тематичних перевірок; ревізій;
- знати, що документальний, фактичний та фінансово-господарський контроль застосовується під час збирання доказів по кримінальній справі;
- знати термін – ревізія, нормативно-законодавчі документи, що регламентують проведення документальних ревізій; види ревізій; завдання і порядок проведення документальної ревізії, документальне оформлення результатів ревізії (етапи проведення роботи ревізора), структура акту ревізії; використання результатів документальної ревізії в слідчій та судовій практиці;
- знати права, обов'язки і відповідальність ревізорів;
- визначено у яких випадках призначається первинна, додаткова та повторна документальна ревізія;
- знати порядок оцінки матеріалів документальної ревізії слідчим (судом).

МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ЩОДО ПІДГОТОВКИ ДАНОЇ ТЕМИ

Контрольні питання:

1. Елементи системи фінансового контролю в Україні.
2. Порядок проведення ревізії по завданню органів внутрішніх справ.
3. Правові підстави матеріальної відповідальності.
4. Визначення матеріальної шкоди згідно діючого законодавства України.
5. Нормативно-правове забезпечення проведення документальної ревізії фінансово-господарської діяльності суб'єкту господарювання.
6. Права, обов'язки і відповідальність ревізорів.
7. Якими документами оформлюються результати документальної ревізії.
8. Методи проведення документальної ревізії (документальні і фактичні).
9. Проведення первинної, додаткової та повторної документальної ревізії.
10. Оцінка матеріалів документальної ревізії слідчим (судом).

ТЕМА № 4. ФОРМИ ВИЯВЛЕННЯ В СИСТЕМІ ЕКОНОМІЧНОЇ ІНФОРМАЦІЇ НЕГАТИВНИХ ЗМІН У ГОСПОДАРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

(4 години)

ПЛАН ЛЕКЦІЇ:

1. Аудит як форма фінансового контролю. Взаємодія аудитора (аудиторської служби) із слідчими органами.
2. Документальна перевірка органами контролю, що реалізують податкову політику, як форма контролю за дотриманням податкового законодавства.
3. Фінансовий моніторинг як сукупність заходів запобігання та протидії легалізації доходів, одержаних злочинним шляхом.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р.
2. Про аудиторську діяльність: закон України від 22.04.1993 № 3125-XII.
3. Про Міністерство доходів і зборів України. Указ, Положення від 18.03.2013 № 141/2013.
4. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансування тероризму: закон України від 28.11.2002 р. N 249-IV.
5. Податковий Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI.
6. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади. Постанова від 28 вересня 2011 р. N 1001.

МЕТА ЛЕКЦІЇ:

Ознайомитися з визначенням терміну – аудит. Засвоїти якими нормативно-законодавчими документами регламентується здійснення недержавного аудиту (аудиторської діяльності) в Україні. Вивчити права та обов'язки аудиторів (аудиторських фірм). Ознайомитися та запам'ятати склад та структуру аудиторського висновку та чим регламентується його складання; в якому випадку здійснюється обов'язковий аудит, а також в чому полягає взаємодія аудитора (аудиторської фірми) зі слідчими органами.

Ознайомитися з визначенням терміну – документальна перевірка податковими органами. Засвоїти якими нормативно-законодавчими документами регламентується проведення документального контролю податковими органами у суб'єктів підприємницької діяльності. Ознайомитися які завдання, функції виконує податкова служба України. Вивчити права, обов'язки і відповідальність органів податкової служби; систему органів державної податкової служби України.

Ознайомитися з визначенням терміну – фінансовий моніторинг; фінансова операція. Засвоїти якими нормативно-законодавчими документами регламентується проведення фінансового моніторингу. Вивчити систему та суб'єктів фінансового моніторингу; фінансові операції, що підлягають фінансовому моніторингу; коли здійснюється обов'язковий і внутрішній фінансовий моніторинг.

Засвоїти які є повноваження суб'єктів фінансового моніторингу і яка відповідальність суб'єктів фінансового моніторингу.

ВСТУП

Усі економічні рішення базуються на інформації, до якої мають доступ особи, що приймають такі рішення. Щоб ці рішення були оптимальними і приносили найбільшу користь, інформація має бути конкретною, достовірною, точно відображати сутність економічних явищ. Аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їхньої звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству. Аудитор не несе відповідальності за викриття незаконних дій, проте він повинен дослідити інформацію про можливі незаконні дії, порушення або зловживання, оцінити і визначити необхідність дій: рекомендувати провести ревізію, інвентаризацію, внутрішнє розслідування; сповістити власників, уповноважених ними осіб; сповістити замовників; сповістити правоохоронні органи; сповістити користувачів звітності.

Основним фінансовим джерелом держави в сучасних умовах є різні види податків, зборів, платежів, що сплачуються суб'єктами господарської діяльності. Функції контролю за дотриманням чинного податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і вчасністю сплати податків здійснює державна податкова служба України. У складі органів державної податкової служби перебувають відповідні спеціальні підрозділи з

боротьби з податковими правопорушеннями (податкова міліція). Основною організаційною формою податкового контролю фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання на предмет дотримання ними норм податкового законодавства, а також вимог відповідних статей Кримінального кодексу України, віднесених до підслідності податкової міліції є податкова перевірка. Указом Президента України «Про деякі заходи з перегулювання підприємницької діяльності від 23 липня 1998 року №817 визначені два основних види податкових перевірок – планові і позапланові виїзні перевірки, а також інші види перевірок (комплексна, камеральна). Основні дії працівників податкової міліції при виявленні та розслідуванні корисливих злочинів пов'язаних з ухиленням від сплати податків або приховуванням об'єктів оподаткування, повинні бути спрямовані передусім на збір та аналіз документів, які містять перекручені дані про витрати на виробництво та реалізацію продукції, а також неправильне обчислення прибутку як об'єкта оподаткування.

В умовах поширення тіньової економіки в Україні відмивання коштів злочинного походження стало загальнодержавною проблемою. Про це свідчить ухвалення Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом» від 28 листопада 2002 року, зміни до ст. 209 КК України. Вчені зазначають, що завуальовані під легітимні тіньові фінансово-господарські операції набувають форм прямого продовження криміногенних, але не криміналізованих (не введених у кримінальний закон) економічних відносин. Відповідно до зазначеного вище Закону з метою регулювання відносин у сфері запобігання та протидії запровадженню в легальний обіг доходів, одержаних злочинним шляхом, передбачено обов'язковий фінансовий моніторинг. Особи, винні у порушенні вимог закону, несуть кримінальну, адміністративну та цивільно-правову відповідальність. Вони також можуть бути позбавлені права проводити певні види діяльності згідно із законодавством.

І. ПИТАННЯ

АУДИТ ЯК ФОРМА ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ. ВЗАЄМОДІЯ АУДИТОРА (АУДИТОРСЬКОЇ СЛУЖБИ) ІЗ СЛІДЧИМИ ОРГАНАМИ

Аудит — вид підприємницької діяльності аудиторів по проведенню незалежних позавідомчих перевірок бухгалтерської та фінансової звітності, податкових декларацій, інших фінансових зобов'язань, а також платіжно-розрахункової документації. Мета та завдання проведення аудиту, принципи його організації та планування, оформлення та складання аудиторського висновку та інші питання регулюються відповідними нормативними актами, прийнятими аудиторською палатою України.

Аудиторський контроль фінансово-господарської діяльності підприємств за організаційними ознаками поділяється на обов'язковий, договірний і внутрішній.

Аудитор — це висококваліфікований спеціаліст у галузі бухгалтерського обліку, фінансового контролю та аналізу господарської діяльності, який володіє методологією економічних досліджень, обізнаний з питаннями організації та технології виробництва, юриспруденції та судово-бухгалтерської експертизи. Аудитором може бути громадянин України, який має кваліфікаційний сертифікат про право займатися аудиторською діяльністю на території України. Для здійснення аудиторської діяльності одноособово аудитор повинен на підставі чинного сертифіката отримати ліцензію. Йому забороняється займатися торговельною, посередницькою та виробничою діяльністю. Відповідно до чинного законодавства України аудитором не може бути особа, яка має судимість за корисливі злочини.

Аудиторська фірма — це організація, яка має ліцензію на право здійснення аудиторської діяльності на території України і займається виключно наданням аудиторських послуг. Аудиторські фірми можуть створюватися на основі будь-яких форм власності. Вони здійснюють свою діяльність відповідно до статутних документів, затверджених і зареєстрованих у встановленому порядку. У необхідних випадках фірми можуть залучати до участі в перевірках, експертизах і т. ін. позаштатних працівників з погодинною сплатою або в порядку сумісництва.

Нормативні акти регламентують відповідальність аудитора за свою діяльність, а саме:

- за неналежне виконання аудиторських послуг та своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову відповідальність у розмірі фактично завданих замовнику збитків з їх вини;
- за систематичне і грубе порушення чинного законодавства України та стандартів аудиту, а також за неодноразові факти низької якості аудиторських перевірок до аудитора аудиторською палатою можуть бути застосовані стягнення у вигляді попередження, зупинення дії сертифіката та ліцензії на строк до одного року або анулювання сертифіката та ліцензії;

- за навмисне викривлення результатів аудиторської перевірки, що передбачена законодавством як обов'язкова, і за договором аудитор несе кримінальну відповідальність.

Відповідальність аудитора і аудиторської фірми конкретизується статутом, умовами договору, а також контрактами між аудитором і аудиторською фірмою.

За підсумками проведеної аудиторської перевірки аудитор складає акт (висновок), який є офіційним документом. засвідчується підписом та печаткою аудитора (аудиторською фірмою) і містить у собі висновок стосовно достовірності звітності, її повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

За структурою та методикою складання висновку аудиторського контролю подібний до акта комплексної ревізії. Особливості структури і змісту акта аудиторського контролю полягають у тому, що в ньому відображаються результати перевірки лише тих питань, які поставлені замовником.

Основними елементами аудиторського висновку є: заголовок, замовник аудиторського висновку, вступна частина, масштаб перевірки, висновок аудитора про перевірену звітність, дата аудиторського висновку, адреса аудиторської фірми, підпис аудиторського висновку.

ВИСНОВКИ З ПЕРШОГО ПИТАННЯ:

Визначено термін – аудит (аудитор, аудиторська фірма), як форма фінансового контролю, його предмет та методи, завдання та об'єкти; визначено види незалежного аудиту; структуру та склад аудиторського висновку; права, обов'язки та відповідальність аудиторів (аудиторських фірм) згідно чинного законодавства України; визначено порядок взаємовідносин слідчого та аудитора (аудиторської фірми).

II. ПИТАННЯ

ДОКУМЕНТАЛЬНА ПЕРЕВІРКА ОРГАНАМИ КОНТРОЛЮ, ЩО РЕАЛІЗУЮТЬ ПОДАТКОВУ ПОЛІТИКУ, ЯК ФОРМА КОНТРОЛЮ ЗА ДОТРИМАННЯМ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

Основним фінансовим джерелом держави в сучасних умовах є різні види податків, зборів, платежів, що сплачуються суб'єктами господарської діяльності.

Нарахування і сплата податків та інших платежів регулюються Податковим кодексом України від 02.12.2010 № **2755-VI**.

Державна фіскальна служба України (ДФС) є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується Кабінетом Міністрів України і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (єдиний внесок), державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску.

Податковий контроль – система заходів, що вживаються контролюючими органами з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових та касових операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Органи Служби безпеки України, внутрішніх справ, прокуратури та їх службові (посадові) особи не можуть брати безпосередньої участі у проведенні перевірок, що здійснюються контролюючими органами, та проводити перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань оподаткування.

Податковий контроль здійснюється шляхом: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірок та звірок відповідно до вимог ПКУ, а також перевірок (камеральних, планових та позапланових документальних, фактичних) щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин.

Результати перевірок (крім камеральних та електронних перевірок) оформлюються у формі акта або довідки, які підписуються посадовими особами контролюючого органу та платниками податків або їх законними представниками (у разі наявності). У разі встановлення під час перевірки порушень складається акт. Якщо такі порушення відсутні, складається довідка.

ВИСНОВКИ З ДРУГОГО ПИТАННЯ:

Визначено згідно яких нормативно-законодавчих документів здійснюються документальні перевірки фіскальною службою України, що документальні перевірки є засобом фінансового контролю дотримання чинного податкового законодавства; визначено завдання та види перевірок, терміни їх проведення.

ІІІ. ПИТАННЯ

ФІНАНСОВИЙ МОНІТОРИНГ ЯК СУКУПНІСТЬ ЗАХОДІВ ЗАПОБІГАННЯ ТА ПРОТИДІЇ ЛЕГАЛІЗАЦІЇ ДОХОДІВ, ОДЕРЖАНИХ ЗЛОЧИННИМ ШЛЯХОМ

Фінансовий моніторинг – це сукупність заходів з аналізу інформації щодо фінансових операцій, а також заходів із перевірки такої інформації відповідно до законодавства України.

Система фінансового моніторингу складається з двох рівнів – первинного та державного.

Особи, винні у порушенні вимог закону, несуть кримінальну, адміністративну та цивільно-правову відповідальність. Вони також можуть бути позбавлені права проводити певні види діяльності згідно із законодавством.

Юридичні особи, які здійснюють фінансові операції з легалізації (відмивання) доходів і фінансування тероризму, можуть бути ліквідовані за рішенням суду.

У разі невиконання (неналежного виконання) суб'єктом первинного фінансового моніторингу вимог закону до нього у встановленому порядку може застосовуватися штраф у розмірі до однієї тисячі неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. У разі незгоди сплатити штраф рішення про накладання штрафу чи його відмову приймається судом за поданням органу, що регулює діяльність суб'єкта первинного фінансового моніторингу та надає ліцензії або інший спеціальний дозвіл.

Неодноразове порушення суб'єктами первинного фінансового моніторингу вимог закону тягне за собою за рішенням суду обмеження, тимчасове припинення дії та позбавлення ліцензії чи іншого спеціального дозволу на право провадження певних видів діяльності в порядку, встановленому законодавством.

За рішенням суду доходи підлягають конфіскації на користь держави або повертаються їхньому власнику, чий права чи законні інтереси були порушені, або відшкодовується їхня вартість.

Угоди, спрямовані на легалізацію (відмивання) доходів і фінансування тероризму, визнаються недійсними в установленому законом порядку.

ВИСНОВКИ З ТРЕТЬОГО ПИТАННЯ:

Визначено термін – фінансовий моніторинг чинним законодавством України; види фінансового моніторингу; рівні системи фінансового моніторингу (первинного та державного); суб'єктів первинного і суб'єктів державного моніторингу; визначено в чому сутність обов'язкового фінансового моніторингу і внутрішнього фінансового моніторингу; визначено які фінансові операції підлягають фінансовому моніторингу; визначено як діяльність по фінансовому моніторингу допомагає у розкритті та розслідування злочинів по легалізації (відмиванню) доходів, здобутих злочинним шляхом.

ВИСНОВКИ З ТЕМИ:

- знати, що аудит (аудитор, аудиторська фірма) є форма фінансового контролю, його предмет та методи, завдання та об'єкти;
- знати види незалежного аудиту; структуру та склад аудиторського висновку; права, обов'язки та відповідальність аудиторів (аудиторських фірм) згідно чинного законодавства України;
- ознайомитися з порядком взаємовідносин слідчого та аудитора (аудиторської фірми);
- знати нормативно-законодавчі документи, згідно яких здійснюються документальні перевірки податковою службою України;
- знати, що документальні перевірки є засобом фінансового контролю дотримання чинного податкового законодавства;
- ознайомитися з правами, обов'язками та відповідальністю державної податкової служби при здійсненні фінансового контролю згідно чинного законодавства;
- знати завдання та види документальних перевірок, терміни їх проведення, види податкового контролю згідно чинного законодавства України;
- знати, що фінансовий моніторинг, згідно чинного законодавства України, є формою фінансового контролю;
- знати види фінансового моніторингу; рівні системи фінансового моніторингу (первинного та державного); суб'єктів первинного і суб'єктів державного моніторингу;
- ознайомитися, які фінансові операції підлягають фінансовому моніторингу;
- визначити як діяльність по фінансовому моніторингу допомагає у розкритті та розслідування злочинів по легалізації (відмиванню) доходів, здобутих злочинним шляхом.

МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ЩОДО ПІДГОТОВКИ ДАНОЇ ТЕМИ

Контрольні питання:

1. Які завдання вирішує аудиторська перевірка.
2. Дати визначення предмету, методам та об'єктам аудиту.
3. Які права, обов'язки та відповідальність аудиторів (аудиторських фірм) згідно чинного законодавства України.
4. Які завдання виконує державна податкова служба України при виконання податкового контролю.
5. Які види податкових документальних перевірок здійснює державна податкова служба в Україні.
6. Яким документом оформлюється податкова документальна перевірка і згідно якого нормативно-законодавчого документу.
7. Які фінансові операції підлягають первинному фінансовому моніторингу.
8. Назвати суб'єктів первинного і державного фінансового моніторингу.

ТЕМА № 5. ОРГАНІЗАЦІЯ СУДОВОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ТА ЕКСПЕРТНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

(4 години)

ПЛАН ЛЕКЦІЇ:

4. Загальна організація судової експертизи в Україні
5. Порядок атестації судових експертів та основні кваліфікаційні вимоги до них
6. Права, обов'язки та відповідальність судового експерта
7. Процес судово-економічної експертизи та його стадії

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р.
2. Про аудиторську діяльність: закон України від 22.04.1993 № 3125-XII.
3. Про Міністерство доходів і зборів України. Указ, Положення від 18.03.2013 № 141/2013.
4. Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансування тероризму: закон України від 28.11.2002 р. N 249-IV.
5. Податковий Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI.
6. Деякі питання утворення структурних підрозділів внутрішнього аудиту та проведення такого аудиту в міністерствах, інших центральних органах виконавчої влади, їх територіальних органах та бюджетних установах, які належать до сфери управління міністерств, інших центральних органів виконавчої влади. Постанова від 28 вересня 2011 р. N 1001.

І. ПИТАННЯ

ЗАГАЛЬНА ОРГАНІЗАЦІЯ СУДОВОЇ ЕКСПЕРТИЗИ В УКРАЇНІ

Відповідно до Закону України від 25 лютого 1994 року «Про судову експертизу» судово-експертна діяльність в Україні здійснюється державними спеціалізованими установами та відомчими службами, до яких належать:

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

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

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

Судово-експертна діяльність може здійснюватись на підприємницьких засадах на підставі спеціального дозволу (ліцензії), а також громадянами за разовими договорами. Видача ліцензій та атестація судових експертів серед працівників підприємницьких структур та громадян здійснюється Міністерством юстиції України або Міністерством охорони здоров'я України відповідно до їх повноважень та у встановленому порядку Кабінетом Міністрів України.

Суб'єкт — це особа або організація, що є носієм певних прав і обов'язків, якій надано право на здійснення певного виду діяльності. Суб'єкт у будь-якому процесі є активною особою, призначеною створювати умови, регулювати перебіг цього процесу, взаємовідносини у його межах, тобто, вчиняти активні дії для реалізації цього процесу. Судова експертиза є процесом, завданням якого є з'ясування істини в певному моменті справи за допомогою використання знань фахівців з різних галузей науки. Тому в судовій експертизі під суб'єктом розуміють орган або особу, яка уповноважена призначати судову експертизу та орган або особу, яка безпосередньо проводить дослідження. Тобто, розрізняють:

- *суб'єктів призначення* судової експертизи, до повноважень яких належить визначення необхідності її призначення та документального оформлення цього рішення шляхом винесення постанови або ухвали про призначення експертизи;
- *суб'єктів проведення* судової експертизи, які уповноважені проводити експертне дослідження та надавати висновок з поставлених слідчим або судом запитань.

Відповідно до статті 8 Закону України «Про судову експертизу» та підпункту 20 пункту 4 Положення про Міністерство юстиції України,

затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 14 листопада 2006 року № 1577, з метою підвищення результативності наукових розробок і удосконалення експертної діяльності науково-дослідних установ судових експертиз створено науково-консультативну та методичну раду з проблем судової експертизи при Міністерстві юстиції України. Відповідний нормативний документ затверджено наказом Міністерства юстиції України від 13 жовтня 2000 року № 49/5 і зареєстровано у Міністерстві юстиції 13 жовтня 2000 року за № 708/4929.

Науково-консультативна та методична рада з проблем судової експертизи (далі — НКМР) є консультативно-дорадчим органом, що створений Міністерством юстиції України з метою удосконалення наукової роботи, сприяння підвищенню результативності наукових розробок та якості експертної діяльності науково-дослідних установ судових експертиз (далі — судово-експертні установи), що належать до сфери управління Міністерства юстиції.

НКМР здійснює свою діяльність на громадських засадах.

Робота НКМР здійснюється за такими основними напрямками діяльності судово-експертних установ:

- наукові дослідження в галузі судової експертизи;
- експертна практика;
 - підготовка експертних кадрів. Основними завданнями НКМР є:
 - визначення пріоритетних напрямів наукових досліджень судово-експертних установ у галузі судової експертизи та надання пропозицій щодо форм і методів їх здійснення та впровадження в експертну практику;
- оцінка перспектив розвитку наукових досліджень у галузі судової експертизи, їх актуальності та новизни;
- забезпечення єдиного методологічного підходу у вирішенні питань теорії та практики судової експертизи;
- удосконалення наукових робіт;
- розгляд спірних питань експертної практики;
- сприяння підвищенню кваліфікації наукових і експертних кадрів судово-експертних установ.

НКМР відповідно до покладених на неї завдань:

- здійснює розгляд нових наукових робіт, запропонованих судово-експертними установами, з метою вирішення питання доцільності їх включення до тематичного плану наукових робіт науково-дослідних установ судових експертиз Міністерства юстиції;
- здійснює приймання результатів наукових робіт та вирішує питання доцільності апробації, публікації та впровадження їх в експертну практику;
- розглядає за клопотанням вчених рад судово-експертних установ хід виконання довгострокових наукових робіт та надає виконавцям методичну й консультаційну допомогу;
- здійснює з метою уникнення дублювання координацію наукових робіт, що виконуються за планами інститутів;

- сприяє здійсненню пошукових наукових досліджень та впровадженню нововведень у галузі судової експертизи;
- організовує обмін науково-інформаційними матеріалами між судово-експертними установами;
- здійснює методичну допомогу в організації наукової та експертної роботи;
- вносить пропозиції керівництву судово-експертних установ і Мін'юсту щодо усунення недоліків в організації та проведенні наукової, методичної роботи; узагальнення експертної практики, підготовки експертних кадрів та вдосконалення цих форм діяльності;
- сприяє встановленню та підтриманню зв'язків з судово-експертними установами міністерств, інших центральних органів виконавчої влади;
- здійснює аналіз міжнародного й вітчизняного досвіду в галузі судової експертизи;
- бере участь в організації та підготовці семінарів, науково-практичних конференцій з актуальних проблем судової експертизи, організовує обмін досвідом;
- бере участь у розробці програм підготовки експертних кадрів та розгляді пропозицій до планів стажування працівників судово-експертних установ Міністерства юстиції;
- сприяє міжнародному співробітництву в галузі криміналістики й судової експертизи;

надає за своєю ініціативою, за дорученням Міністерства юстиції або за клопотанням вченої ради судово-експертної установи консультаційну, інформаційну та іншу допомогу з питань, що належать до її компетенції.

II. ПИТАННЯ ПОРЯДОК АТЕСТАЦІЇ СУДОВИХ ЕКСПЕРТІВ ТА ОСНОВНІ КВАЛІФІКАЦІЙНІ ВИМОГИ ДО НИХ

В Україні застосовується атестація судових експертів узагалі та експертів-економістів зокрема. Метою атестації судового експерта є забезпечення належного професійного рівня керівних працівників та фахівців, які залучаються до проведення судових експертиз або беруть участь у розробках теоретичної та методичної бази судової експертизи. Залежно від спеціалізації і рівня підготовки їм присвоюють кваліфікацію судового експерта з дозволом проведення певного виду експертиз і кваліфікаційний клас.

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 (№ 1163/5 від 09.07.2008 р.), Положення про Державний реєстр атестованих судових експертів державних та підприємницьких структур та громадян (149/7 від 15.04.1997 р.) і Положення про експертно-кваліфікаційні комісії та атестації судових експертів (№ 882/11162 від 11.08.2005 р.).

Відповідно до цих документів у системі Міністерства юстиції України створюються:

- експертно-кваліфікаційні комісії (ЕКК) науково-дослідних інститутів судових експертиз;
- Центральна експертно-кваліфікаційна комісія Міністерств юстиції України (ЦЕКК).

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.

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 аркуша, що підписується головою на засіданні ЕКК, секретарем та членами комісії, які брали участь у засіданні, і повідомляються працівнику, який атестувався, одразу ж після проведення засідання.

Матеріально-технічне, фінансове та інформаційне забезпечення діяльності експертно-кваліфікаційних комісій покладається на інститути, в яких працюють комісії. ЕКК користується штампом і печаткою інституту, в якому працює.

Основними завданнями Центральної експертно-кваліфікаційної комісії Міністерства юстиції є:

- 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.

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 продовжується 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, податкового обліку і звітності.
2. Дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій.
3. Дослідження документів фінансово-кредитних операцій.

Фахівці, яким присвоєна кваліфікація судового експерта, вносяться до Реєстру атестованих судових експертів державних та підприємницьких структур і громадян відповідно до чинного законодавства України.

Цей Реєстр є офіційною автоматизованою системою обліку спеціалістів, яким органи дізнання, досудового слідства чи суду повинні переважно доручати проведення судових експертиз.

До Реєстру атестованих судових експертів державних та підприємницьких структур і громадян 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.

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

Основними завданнями Центральної експертно-кваліфікаційної комісії Міністерства юстиції України є:

- проведення атестації з метою присвоєння кваліфікації судового експерта фахівцям підприємницьких структур та громадянам;
- розгляд питань дисциплінарної відповідальності судових експертів;
- визначення порядку та умов підвищення кваліфікації судових експертів.

Положення про кваліфікаційні класи судових експертів визначає порядок присвоєння кваліфікаційних класів судових експертів працівникам науково-дослідних установ судових експертиз Міністерства юстиції України (далі — НДУСЕ).

Присвоєння кваліфікаційного класу судового експерта працівнику НДУСЕ є підставою для присвоєння йому рангу державного службовця та виплати доплат за ранг згідно з чинним законодавством.

Кваліфікаційні класи судових експертів присвоюються працівникам НДУСЕ залежно від посади, стажу, досвіду роботи, наукового ступеня та рівня професійних знань за наявності кваліфікації судового експерта.

Ранги державних службовців у межах відповідної категорії посад державних службовців працівникам НДУСЕ присвоюються згідно з установленими кваліфікаційними класами судових експертів та відповідно до вимог Закону України «Про державну службу» і постанови Кабінету Міністрів України від 19.06.96 р. № 658 «Про затвердження Положення про ранги державних службовців».

Працівникам, які вперше прийняті на роботу або переведені на вищу посаду, присвоюється найнижчий кваліфікаційний клас, передбачений для відповідних посад працівників НДУСЕ.

Черговий кваліфікаційний клас судового експерта в межах займаної посади може бути присвоєний працівникові, який успішно відпрацював у раніше присвоєному кваліфікаційному класі не менше ніж 4 роки.

Питання про присвоєння чергового кваліфікаційного класу розглядається за поданням безпосереднього керівника.

Строки перебування у присвоєних кваліфікаційних класах працівників НДУСЕ не обмежуються.

Атестацію з метою присвоєння кваліфікаційних класів судових експертів проводять експертно-кваліфікаційні комісії відповідних НДУСЕ (далі — ЕКК), які діють відповідно до Положення про експертно-кваліфікаційні комісії та атестацію судових експертів, затвердженого наказом Міністерства юстиції України від 09.08.2005 № 86/5, зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 11.08.2005 за № 882/11162.

На підставі всебічної оцінки професійного рівня працівників, які атестуються, ЕКК приймає одне з таких рішень:

- присвоїти працівнику відповідний кваліфікаційний клас;
- залишити раніше присвоєний кваліфікаційний клас без змін.

Якщо ЕКК прийнято рішення залишити раніше присвоєний кваліфікаційний клас без змін, повторно питання про присвоєння чергового кваліфікаційного класу може бути розглянуто не раніше ніж через шість місяців.

Результати атестації заносяться до протоколу засідання ЕКК та атестаційного листа. Результати атестації повідомляються працівнику, який атестувався, протягом 10 днів.

Відповідно до ст. 6 Закону України «Про адвокатуру» та ст. 48 Кримінально-процесуального кодексу України на підставі заяв адвокатів, захисників та осіб, які самостійно захищають свої інтереси, в експертних установах можуть виконуватись дослідження, результати яких викладаються в *письмових висновках спеціалістів*. Причому експертизи та висновки спеціалістів проводяться експертними закладами відповідно до регіональних зон їх обслуговування.

Основою для проведення експертиз в експертному закладі є передбачений законом процесуальний документ про призначення експертизи,

складений уповноваженою на це особою (органом). Інші дослідження проводяться на підставі письмової заяви замовника з обов'язковим зазначенням його реквізитів, а також питань, які підлягають вирішенню.

ІІІ. ПИТАННЯ ПРАВА, ОБОВ'ЯЗКИ ТА ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ СУДОВОГО ЕКСПЕРТА

Незалежно від виду судочинства відповідно до ст. 12 Закону України «Про судову експертизу» і ст. 77 КПК України експерт, який призначений постановою слідчого, зобов'язаний:

- з'явитися за викликом до органу, який призначив експертизу;
- провести повне дослідження і скласти обґрунтований та об'єктивний письмовий висновок;
- на вимогу органів дізнання, слідчого, прокурора, судді, суду дати роз'яснення щодо змісту висновку;
- заявляти самовідвід за наявності передбачених законодавством підстав, які унеможливають його участь у справі;
- у письмовій формі повідомити слідчого про неможливість зробити висновки за недостатності наданих йому матеріалів, а також якщо поставлені слідчим запитання виходять за межі його спеціальних знань;
- не розголошувати даних попереднього розслідування під загрозою кримінальної відповідальності.

Повнота експертного дослідження та об'єктивність висновку забезпечується застосуванням у процесі експертизи наукових методів дослідження та неупередженістю експерта.

Наукові методи дослідження викладаються експертом детально, що надає слідчому можливість правильно оцінити матеріали, хід, результати дослідження і його доказову силу.

У слідчій та судовій практиці мають місце ситуації, коли при ознайомленні з висновком експерта слідчий або суд встановлює, що висновок потребує уточнення або доповнення, наприклад, при виявленні редакційних неточностей, неповних відповідей на поставлені запитання, арифметичних помилок, ужитих без пояснень спеціальних термінів та формулювань тощо. Висновок може доповнюватись або уточнюватись шляхом допиту експерта відповідно до ст. 201 та ст. 311 КПК України. При цьому, необхідно мати на увазі, що роз'яснення і доповнення не повинні мати принципового характеру, оскільки вони пов'язані з запитаннями, поставленими слідчим перед експертом раніше. Протокол допиту експерта заповнюється слідчим, але експерту може бути надано право написати його власноруч.

За наявності підстав, які виключають участь експерта у справі, він зобов'язаний заявити самовідвід від проведення експертизи. У ст. 54, 62 та 75 КПК України, ст. 22 та 23 ЦПК України наведений перелік таких обставин (родинні стосунки, наявність прямої зацікавленості у результатах справи, якщо особа перебуває у службовій або іншій залежності від звинуваченого, потерпілого тощо). Виконання цього положення забезпечує вибір неупередженого та компетентного експерта.

Питання про самовідвід експерта оформлюється мотивованою постановою слідчого, особою, яка проводить дізнання, або прокурором.

Експерт не повинен давати висновок з питань, що виходять за межі його компетенції, про свою відмову він повинен повідомити орган, який призначив судову експертизу. Так само експерт зобов'язаний діяти у випадках, коли на підставі наданих документів він не може дати обґрунтований висновок, а його клопотання про доповнення матеріалів залишено без задоволення.

Незалежно від виду судочинства експерт при проведенні судової експертизи користується правами, наданими йому ст. 77 КПК України та ст. 13 Закону України «Про судову експертизу» і які створюють реальні можливості для виконання ним процесуальних обов'язків.

Відповідно до чинного законодавства експерт має право:

- ознайомлюватися з матеріалами справи, які стосуються предмета судової експертизи;
- подавати клопотання про надання додаткових документів;
- вказувати у висновку судової експертизи на виявлені у ході її проведення факти, що мають значення для справи та з приводу яких не були поставлені запитання;
- з дозволу особи або органу, які призначили судову експертизу бути присутнім під час проведення слідчих дій, ставити допитуваним особам запитання, що стосуються предмета судової експертизи;
- подавати скарги на дії особи, у провадженні якої перебуває справа, якщо ці дії порушують його права;
- одержувати винагороду за проведення судової експертизи, якщо її виконання не є службовим обов'язком.

Норми права дають експерту можливість вивчати матеріали справи, які стосуються предмета експертизи.

За недостатності наданих слідчим матеріалів експерт має право подавати клопотання про надання йому додаткових документів, необхідних для надання висновку.

Необхідно пам'ятати, що за законом збір і надання матеріалів для експертизи покладено на особу, яка призначила експертизу, а проведення дослідження їх належить до компетенції експерта.

При недостатності матеріалів для проведення судової експертизи експерт не має права звертатися за ними до підприємств, організацій, окремих громадян, тобто брати на себе функції збору доказів. У таких випадках він звертається до особи або органу, що призначили експертизу, про надання йому необхідних додаткових матеріалів.

У разі відхилення клопотання експерт зобов'язаний повідомити слідчого у письмовій формі про неможливість проведення експертизи.

Керуючись своїми правами, та відповідно до ст. 200 КПК експерт у висновку експертизи може вказувати ті факти, з приводу яких йому запитання не ставилися, але які можуть мати значення для справи. Норми чинного законодавства виходять з того, що орган розслідування при

визначенні кола питань, що потребують дослідження, не завжди може враховувати можливості експертизи, і тому експерту надано право викладати у висновку відомості про факти, з'ясування яких не було передбачено завданням. Ці факти мають відповідати таким вимогам:

- а) не виходити за межі спеціальних знань експерта;
- б) мати значення для тієї справи, з якої проводиться експертиза.

З дозволу особи або органу, які призначили судову експертизу експерт може брати участь у проведенні слідчих дій, а також ставити допитуваним особам запитання, що стосуються предмета судової експертизи. При проведенні слідчих дій експерт має право клопотатися про те, щоб до протоколу слідчих дій або судового розгляду були внесені істотні для експертизи обставини справи. Запитання експерта і відповіді допитуваних осіб фіксують у протоколі допиту або протоколі судового засідання, що дає можливість експерту, за потреби, уточнити свої висновки з окремих питань.

Згідно із законом експерт має право оскаржити дії особи, у провадженні якої перебуває справа, якщо ці дії порушують його права. Скаргу на рішення та дії органу дізнання або слідчого експерт надсилає прокурору особисто, або через особу, чий дії оскаржуються. В останньому випадку скарга протягом 24 годин підлягає переданні прокурору з поясненнями органу дізнання або слідчого. Закон дає прокурору три доби для розгляду скарги і відповіді експерту. У разі відхилення скарги у відповіді викладаються причини, за якими її визнано безпідставною. Скарга на рішення і дії прокурора може бути подана вищому органу прокуратури.

Експерту, що проводить судову експертизу, забезпечується:

- збереження середньої заробітної плати за місцем роботи за весь час, витрачений на експертне дослідження;
- оплата витрат на проїзд та наймання житла;
- виплата винагороди за роботу, якщо її виконання не є службовим обов'язком.

Експерт може бути притягнутий до кримінальної відповідальності:

- за відмову дати висновок, за неявку за викликом слідчого або суду. (ст. 385 КК України);
- за подання свідомо помилкового висновку (ст. 384 КК України);
- за розголошення даних попереднього слідства (ст. 387 КК України);

Експерт може бути притягнутий до адміністративної відповідальності:

- за злісне ухилення від явки до органів дізнання та попереднього слідства (ст. 185-3, 185-4 Кодексу України про адміністративні правопорушення).

Експерту забороняється:

- самостійно збирати матеріали, які підлягають дослідженню, а також вихідні дані для проведення експертизи, якщо вони неоднозначно відображені у наданих йому матеріалах;
- зберігати речові та інші докази поза встановленим порядком;
- вирішувати питання, які не належать до його компетенції;

- розголошувати без дозволу прокурора, слідчого, особи, яка провадить дізнання, данні попереднього слідства чи дізнання;
- вирішувати правові питання;
- використовувати для обґрунтування своїх висновків відомості оперативно-пошукового характеру або інформацію, отриману з не процесуальних джерел;
- проводити дослідження, які можуть призвести до повного знищення речових доказів або основних їх властивостей, не погодивши це питання з особою, що призначала експертизу.

При вирішенні питання про оплату праці експертів судам слід мати на увазі, що відповідно до ст. 15 Закону України «Про судову експертизу», наказу Міністра юстиції України №35/5 від 17 вересня 1996 року та постанови Кабінету Міністрів України від 1 липня 1996 року «Про затвердження Інструкції про порядок і розміри відшкодування витрат та виплати винагороди особам, що викликаються до органів дізнання, попереднього слідства, прокуратури, суду або до органів, у провадженні яких перебувають справи про адміністративні правопорушення, та виплати державним науково-дослідним установам судової експертизи¹ за виконання їх працівниками функцій експертів і спеціалістів», проведення судових експертиз спеціалізованими науково-дослідними установами Міністерства юстиції України та Міністерства охорони здоров'я України здійснюється на підставі договору між цими установами та органами дізнання, попереднього слідства чи судом за рахунок коштів, що виділяються для цієї мети з державного та місцевих бюджетів. Остаточний розрахунок провадиться після виконання замовлення на проведення експертизи.

Оплата експертизи в цивільній справі провадиться за рахунок сторони, яка порушила відповідне клопотання. Якщо експертиза призначається за клопотанням обох сторін або з ініціативи суду, кошти на її оплату вносяться обома сторонами порівну (ст. 73 ЦПК). У разі незгоди сторони (сторін) оплатити вартість експертизи суд розглядає справу на підставі наявних доказів.

ІV ПИТАННЯ

ПРОЦЕС СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ТА ЙОГО СТАДІЇ

Як будь-який дослідний процес, проведення експертизи має такі стадії:

- підготовчу;
- організаційно-методичну;
- дослідну;
- узагальнення, оцінки і реалізації результатів експертизи.

На *підготовчій стадії*, виходячи з характеру завдань, поставлених правоохоронними органами, здійснюється:

- підбір експертів (призначення фахівця — експерта-бухгалтера з огляду на зміст питань, поставлених перед судово-бухгалтерською експертизою);
- вивчення призначеним експертом-бухгалтером змісту завдання та постанови правоохоронних органів чи ухвали суду;
- підбір нормативно-правових актів з питань, які мають бути досліджені.

Організаційно-методична стадія включає:

- вивчення змісту і повноти матеріалів справи, поданих на експертизу;
- опрацювання методики проведення експертизи;

складання календарного плану-графіка проведення судово-бухгалтерської експертизи (оскільки процесуальні норми передбачають строки розслідування кримінальних і цивільних справ правоохоронними органами).

При визначенні методики проведення конкретної експертизи експертові слід враховувати можливість використання зареєстрованих методик, що визначено Порядком атестації та державної реєстрації методик проведення судових експертиз, затверджених Постановою Кабінету міністрів України від 2 липня 2008 року № 595.

Цей Порядок визначає процедури атестації та державної реєстрації методик проведення судових експертиз (крім судово-медичної та судово-психіатричної).

Порядком визначено, що під поняттям «методика проведення судової експертизи» слід розуміти результат наукової роботи, що містить систему методів дослідження, які застосовуються в процесі послідовних дій експерта з метою виконання певного експертного завдання.

Методики розробляються державними спеціалізованими установами, визначеними статтею 7 Закону України «Про судову експертизу». За потреби до розроблення методик залучаються провідні фахівці з певних галузей знань за їх згодою.

Атестація методик полягає в оцінці звіту про наукову роботу, виконану з метою розроблення методик, шляхом проведення його рецензування та апробації методик спеціалізованими установами.

Результати атестації методик розглядаються науковими радами спеціалізованих установ, які діють відповідно до Закону України «Про наукову і науково-технічну діяльність». У разі прийняття науковою радою

рішення про рекомендацію до впровадження методики в експертну практику вона подається для державної реєстрації.

Державна реєстрація методик проводиться Міністерством юстиції, який є держателем Реєстру методик проведення судових експертиз.

Реєстр — це офіційна електронна база даних, що ведеться з метою створення інформаційного фонду про наявність методик проведення судових експертиз, які атестовані та рекомендовані до впровадження в експертну практику відповідно до Порядку атестації та державної реєстрації методик проведення судових експертиз, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 02.07.2008 № 595.

Порядок ведення реєстру методик проведення судових експертиз визначено Наказом Міністерства юстиції України від 02.10.08 р.№ 1666/5.

Держателем Реєстру є Міністерство юстиції України, що здійснює його ведення.

Функції держателя Реєстру покладаються на Управління експертного забезпечення правосуддя Міністерства юстиції України.

Методика проведення судової експертизи включається до Реєстру за рішенням Координаційної ради з проблем судової експертизи при Міністерстві юстиції.

Інформація, яка міститься у Реєстрі, є відкритою для запитів правоохоронних органів, судів та заінтересованих юридичних і фізичних осіб.

Дослідна стадія судово-бухгалтерської експертизи передбачає виконання експертом-бухгалтером конкретних процедур, передбачених методикою дослідження, в тому числі з використанням ЕОМ, для одержання необхідної інформації щодо питань, поставлених перед судово-бухгалтерською експертизою.

Стадія узагальнення, оцінки і реалізації результатів судово-бухгалтерської експертизи має два етапи:

1. Узагальнення результатів експертизи передбачає групування і систематизацію недоліків фінансово-господарської діяльності підприємства, які стали об'єктом бухгалтерської експертизи, за економічною однорідністю і хронологічною послідовністю, узагальнення результатів дослідження, складання експертного висновку, розроблення пропозицій із профілактики виявлених недоліків;

2. Реалізація результатів експертизи — це передання експертного висновку органу, який призначив експертизу; оцінка висновку експерта слідчим (судом); допит експерта на попередньому слідстві чи судовому розгляді.

МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ЩОДО ПІДГОТОВКИ ДАНОЇ ТЕМИ

Контрольні питання:

9. Якими органами здійснюється судово-експертна діяльність в Україні?
10. Дайте визначення суб'єкта судово-бухгалтерської експертизи.
11. Дайте характеристику суб'єктів судової експертизи.
12. Назвіть основні напрями діяльності судово-експертних установ.
13. Назвіть мету атестації судового експерта.
14. Ким визначається порядок проведення атестації та присвоєння кваліфікаційних класів?
15. Які експертні комісії створюються при Міністерстві юстиції України?
16. Назвіть основні кваліфікаційні вимоги до судових експертів.
17. За яких умов фахівцю видається Свідоцтво про присвоєння кваліфікації судового експерта?
18. Які права судового експерта?
19. Які обов'язки судового експерта?
20. Яку відповідальність несе судовий експерт?
21. Що є заборобою для судового експерта?
22. Якими документами оформляють результати досліджень судові експерти?
23. Назвіть стадії дослідного процесу судово-економічної експертизи.
24. Дайте характеристику підготовчої стадії судово-економічної експертизи.
25. Дайте характеристику організаційно-методичної стадії судово-економічної експертизи.
26. Дайте характеристику дослідної стадії судово-економічної експертизи.
27. Дайте характеристику стадії узагальнення, оцінки і реалізації результатів судово-економічної експертизи..

ТЕМА № 6. СУДОВА ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНА ЕКСПЕРТИЗА

(2 години)

ПЛАН ЛЕКЦІЇ:

1. Поняття судової фінансово-економічної експертизи.
2. Висновок експерта-економіста та оцінка результатів експертизи.
3. Питання, які вирішуються судової фінансово-економічної експертизи.

РЕКОМЕНДОВАНА ЛІТЕРАТУРА:

1. Про судову експертизу: закон України від 25.02.1994р. № 4038-ХІІ
2. Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень, Затверджена наказом Міністерства юстиції від 8 жовтня 1998 року №53/5.
3. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки матеріалів та призначення судових експертиз. Затверджені наказом Міністерства юстиції від 8 жовтня 1998 року №53/5.
4. [Кримінальний процесуальний кодекс України](#) від 13.04.2012 №4651-VI.
5. Постанова Пленуму Верховного Суду України «Про судову експертизу в кримінальних і цивільних справах» від 30.05.1997 р. № 8 (зі змінами, внесеними згідно з постановою Пленуму ВСУ від 25.05.1998 р. № 15).
6. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг). Затверджено наказом Державного комітету промислової політики України від 02.02.2001р. №47.

МЕТА ЛЕКЦІЇ:

Ознайомитися з поняттям судової фінансово-економічної експертизи та порядком її призначення і проведення. Запам'ятати якими нормативно-законодавчими документами регламентується в Україні призначення та проведення судової фінансово-економічної експертизи; які права, обов'язки та відповідальність має судовий експерт-економіст згідно законодавства України. Ознайомитися зі складом та структурою висновку судової фінансово-економічної експертизи та зі змістом кожної частини висновку. Запам'ятати у яких випадках призначається додаткова та повторна експертиза, перелік типових питань, які вирішуються судової фінансово-економічної експертизою. Засвоїти порядок оцінки слідчим (судом) результатів експертизи. Вивчити відмінності між судової фінансово-економічної експертизою та ревізією, здійснюваними у зв'язку з кримінальною справою.

ВСТУП

В умовах підвищення економічної злочинності, та пов'язаних з цим судових спорів між господарюючими суб'єктами важливим є залучення фахівців у галузі судових експертиз. Для вирішення таких спорів важливим є проведення судової фінансово-економічної експертизи, специфіка якої полягає у поєднанні спеціальних знань в галузі бухгалтерського та податкового обліку, економічного та фінансового аналізу тощо з юридичними знаннями.

І. ПИТАННЯ ПОНЯТТЯ СУДОВОЇ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ.

В Україні в межах судової фінансово-економічної експертизи досліджуються господарські операції та економічні умови діяльності суб'єктів підприємництва. Висновок судового експерта-економіста зазвичай є основним доказом у справі. Особливістю проведення судової фінансово-економічної експертизи, яка відрізняється від будь-якої іншої процесуальної дії, є те, що вона проводиться не просто особою зі спеціальними знаннями в галузі бухгалтерського обліку, економіки, а проводиться експертом. Тільки експерт, який має кваліфікацію судового експерта з певної спеціальності та внесений до державного реєстру атестованих судових експертів, має право проводити судової фінансово-економічної експертизи.

За Законом, судова експертиза – це дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів досудового розслідування чи суду.

Судово-експертну діяльність здійснюють державні спеціалізовані установи, а також у випадках і на умовах, визначених цим Законом, судові експерти, які не є працівниками зазначених установ.

До державних спеціалізованих установ належать:

- 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 України, Міністерства оборони України, Служби безпеки України та Державної прикордонної служби України.

Науково-дослідні установи судових експертиз (інформація станом на 09.10.2012 року):

- [Науково – дослідний центр судової експертизи з питань інтелектуальної власності.](#)
- [Вінницьке відділення Київського НДІСЕ.](#)
- [Волинське відділення Львівського НДІСЕ.](#)
- [Дніпропетровський науково-дослідний інститут судових експертиз.](#)
- [Донецький науково-дослідний інститут судових експертиз \(ДНДІСЕ\).](#)
- [Київський науково-дослідний інститут судових експертиз \(КНДІСЕ\).](#)
- [Житомирське відділення Київського НДІСЕ.](#)
- [Кіровоградське відділення Одеського НДІСЕ.](#)
- [Кримський науково-дослідний інститут судових експертиз.](#)
- [Луганське відділення Донецького НДІСЕ.](#)
- [Львівський науково-дослідний інститут судових експертиз \(ЛНДІСЕ\).](#)
- [Миколаївське відділення Одеського НДІСЕ.](#)
- [Одеський науково-дослідний інститут судових експертиз \(ОНДІСЕ\).](#)

- [Полтавське відділення Харківського НДІСЕ.](#)
- [Севастопольське відділення Харківського НДІСЕ.](#)
- [Сумське відділення Харківського НДІСЕ.](#)
- [Тернопільське відділення Київського НДІСЕ.](#)
- [Харківський науково-дослідний інститут судових експертиз \(ХНДІСЕ\).](#)
- [Херсонське відділення Одеського НДІСЕ.](#)
- [Черкаське відділення Київського НДІСЕ.](#)
- [Чернігівське відділення Київського НДІСЕ.](#)

Крім того, судово-експертна діяльність може здійснюватися на підприємницьких засадах на підставі свідоцтва і державного реєстру експертів.

Атестація судових експертів із числа працівників підприємницьких структур та громадян проводиться Міністерством юстиції України або Міністерством охорони здоров'я України. Міністерство юстиції веде Реєстр атестованих судових експертів державних і підприємницьких структур та громадян.

Коли слідчий доходить висновку щодо необхідності проведення судової фінансово-економічної експертизи, він, керуючись статтями 69 (про призначення експертизи), 93, 99 (про речові докази), параграфом 5 4 глави Кримінального процесуального кодексу України від 13.04.2012 № 4651-VI, складає про це постанову.

Проведення судової фінансово-економічної експертизи передбачає тісну взаємодію слідчого з експертом-економістом, яка виявляється у тому, що:

- слідчий контролює дотримання експертом строків проведення експертизи та створює йому необхідні умови для успішного виконання роботи;
- експерт знайомить слідчого із своїм планом роботи і вибраною методикою дослідження;
- додаткові матеріали збираються як за ініціативою слідчого, так і за клопотанням експерта;
- експерт і слідчий спільно визначають строки проведення етапів експертизи.

ВИСНОВКИ З ПЕРШОГО ПИТАННЯ:

У першому питанні визначено предмет, об'єкти судової фінансово-економічної експертизи, методи дослідження документів і матеріалів справи; порядок призначення та проведення судової фінансово-економічної експертизи згідно діючого законодавства України, її процесуально-правовий і фінансово-господарський зміст; зміст постанови про призначення судової фінансово-економічної експертизи та перелік матеріалів, що надсилаються експерту-економісту для дослідження; зміст тісної взаємодії слідчого з експертом-економістом при проведенні судової фінансово-економічної експертизи.

II. ПИТАННЯ

ВИСНОВОК ЕКСПЕРТА-ЕКОНОМІСТА ТА ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТІВ ЕКСПЕРТИЗИ.

Висновок експерта складається з трьох частин: вступної (Вступ), дослідницької (Дослідження) та заключної (Висновки).

Висновок експерта (експертів) оформлюється на бланку експертної установи і підписується експертом (експертами), який проводив дослідження. Підписи у заключній частині засвідчуються відбитком печатки експертної установи на кожній сторінці тексту заключних висновків.

Якщо до висновку експерта додаються фототаблиці, креслення, схеми, діаграми тощо, вони також підписуються експертом (експертами); підписи засвідчуються відбитком печатки експертної установи.

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 номеру. Якщо експерт працює у складі юридичної особи, його висновок також засвідчується підписом керівника та печаткою юридичної особи.

У разі якщо згоди між ними не було досягнуто, складається декілька висновків експертів (за кількістю точок зору) або один, у якому вступна і дослідницька частини підписуються всіма експертами, а заключна - окремими, під відповідними висновками або згідно з проведеними ними дослідженнями.

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 усуненням інших недоліків, допущених особою або органом, яка призначила експертизу.

Висновок експерта-економіста оцінюється слідчим чи судом за їхнім внутрішнім переконанням, заснованому на всебічному, повному й об'єктивному розгляді всіх обставин справи в сукупності, керуючись законом.

ВИСНОВКИ З ДРУГОГО ПИТАННЯ:

Визначено структуру і зміст висновку експерта-економіста; що висновок експерта-економіста складається з трьох частин: вступної, дослідної та висновків; що відображається в кожній частині висновку експерта; за якими факторами проводиться оцінка слідчим висновку судово-економічної експертизи; визначено в яких випадках призначається додаткова і в яких випадках – повторна судова фінансово-економічна експертиза.

ІІІ. ПИТАННЯ

ПИТАННЯ, ЯКІ ВИРІШУЮТЬСЯ СУДОВОЮ ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНОЮ ЕКСПЕРТИЗОЮ

З Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень:

Економічна експертиза

1. Експертиза документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності

1.1. Основними завданнями експертизи документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності є:

визначення документальної обґрунтованості розміру нестачі або надлишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, періоду і місця їх утворення;

визначення документальної обґрунтованості оформлення операцій з одержання, зберігання, виготовлення, реалізації товарно-матеріальних цінностей, у тому числі грошових, основних засобів, надання послуг;

визначення документальної обґрунтованості відображення в обліку грошових коштів, цінних паперів;

визначення документальної обґрунтованості відображення в обліку операцій з нарахування та виплати заробітної плати, інших виплат;

установлення відповідності чинному законодавству відображення в податковому обліку доходів та витрат за фінансово-господарськими операціями, що підлягають оподаткуванню податком на прибуток;

визначення відповідності чинному законодавству відображення в податковому обліку податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість.

Проведення ревізійних дій (визначення експертами-економістами будь-яких економічних показників без попереднього проведення документальних перевірок фінансово-господарської діяльності суб'єктом контролю) не належить до завдань економічної експертизи.

1.2. Орієнтовний перелік вирішуваних питань:

Чи підтверджується документально встановлена за актом інвентаризації від (зазначаються реквізити акта) нестача (надлишки) грошових коштів у касі на суму (зазначається сума) на підприємстві (указується назва установи, організації) за період (зазначити)?

Чи підтверджується документально нестача товарно-матеріальних цінностей, встановлена за актом інвентаризації на підприємстві (зазначається назва організації), за період роботи (вказується період) матеріально відповідальної особи (зазначаються прізвище, ім'я, по батькові) у розмірі (указуються кількісні та вартісні показники)?

Чи підтверджується документально нестача основних засобів (зазначаються назва організації, кількісні та вартісні показники)?

Чи підтверджується розмір безпідставно виплаченої та списаної по касі (зазначається назва підприємства) заробітної плати з урахуванням даних, наданих органом (особою), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), та висновків почеркознавчої експертизи про те, що підписи в платіжних документах про одержання заробітної плати (номер відомості, період) учинені не особами, які в них зазначені?

Чи обґрунтовано відшкодовано (зазначається кому і за який період) витрати на відрядження (в якій сумі)?

Чи підтверджуються документально висновки перевірки (зазначаються реквізити акта перевірки) у частині, що стосується завищення обсягу і вартості виконаних робіт з урахуванням висновків інших видів експертиз?

Чи підтверджується документально необґрунтоване списання будівельних матеріалів, нарахування та виплата заробітної плати на завищений обсяг і вартість виконаних робіт (з урахуванням висновків інших видів експертиз)?

Чи підтверджується документально заявлений у позовних вимогах позивача (назва підприємства) розмір заборгованості за поставлені підприємству (назва) товарно-матеріальні цінності, виконані роботи (надані послуги) за договором (номер та дата договору) за період (зазначити період), у тому числі з урахуванням висновків інших видів експертиз?

Чи підтверджується документально зазначене в акті податкової інспекції (указуються реквізити акта) заниження об'єкта оподаткування (указується організація) за період (зазначається який) і донарахування до сплати податків та обов'язкових платежів до бюджету (указується яких)?

Чи відповідають визначені та задекларовані підприємством (назва) доходи за період (зазначається період) наданим первинним документам та вимогам [Податкового кодексу України](#).

Чи відповідають визначені та задекларовані витрати підприємством (назва) за період (зазначається період) наданим первинним документам та вимогам [Податкового кодексу України](#).

Чи підтверджуються документально витрати підприємства (назва) за період (зазначається період), що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг?

Чи підтверджується документально та нормативно відображення у податковому обліку підприємства (назва підприємства) нарахування амортизації за період (вказується період)?

Чи підтверджуються документально обсяги господарських операцій та проведення розрахунків з нерезидентами?

Чи підтверджуються документально висновки акта державної податкової інспекції (номер, дата) про завищення підприємством (назва) заявленої суми бюджетного відшкодування з податку на додану вартість за період (указується період)?

Чи підтверджується документально встановлений за актом перевірки державної податкової інспекції фінансовий результат за операціями з

цінними паперами і корпоративними правами (назва підприємства) за період (указується період) у розмірі (вказується сума)?

Чи підтверджується документально визначений об'єкт оподаткування з доходів, випланих підприємством (назва підприємства) нерезиденту (назва) із джерелом його походження з України у періоді (вказується період)?

Чи підтверджується документально обґрунтованість застосування підприємством (назва) нульової ставки з податку на додану вартість за експортними операціями за контрактом (номер, дата)?

Подібні питання можуть бути поставлені за іншими видами податків та обов'язкових платежів.

2. Експертиза документів про економічну діяльність підприємств і організацій

2.1. Основними завданнями експертизи документів про економічну діяльність підприємств і організацій є:

визначення документальної обґрунтованості, аналізу показників фінансового стану (платоспроможності, фінансової стійкості, прибутковості тощо);

визначення документальної обґрунтованості аналізу і структури майна та джерел його придбання;

визначення документальної обґрунтованості стану та інтенсивності використання оборотних активів та джерел їх формування;

визначення документальної обґрунтованості та аналізу джерел власних коштів та результатів фінансово-господарської діяльності;

установлення документальної обґрунтованості та аналізу загальногосподарських і спеціальних фондів;

визначення документальної обґрунтованості та аналізу реальності розрахунків з дебіторами і кредиторами;

визначення документальної обґрунтованості та аналізу економічної доцільності отримання і використання кредитів і позик;

визначення документальної обґрунтованості та аналізу витрат і цін як чинників фінансової стабільності, беззбитковості;

визначення документальної обґрунтованості розрахунків при приватизації та оренді відповідно до чинних методик оцінки вартості майна, що приватизується, та інші питання, пов'язані з приватизацією, банкрутством підприємств;

визначення документальної обґрунтованості розрахунків частки майна при виході учасника зі складу засновників;

визначення документальної обґрунтованості розрахунків втраченого заробітку (від несвоєчасної виплати компенсації заподіяної шкоди при втраті працездатності і в інших випадках);

визначення документальної обґрунтованості цільового витрачання бюджетних коштів;

визначення документальної обґрунтованості розрахунків втраченої вигоди.

Вирішення питань стосовно дотримання комітетами з конкурсних торгів вимог законодавства, що регламентує проведення закупівлі товарів (робіт та послуг) за бюджетні кошти, не належить до завдань економічної експертизи.

2.2. Орієнтовний перелік вирішуваних питань:

Визначити основні економічні показники (ліквідності, платоспроможності та прибутковості) господарсько-фінансової діяльності (зазначити організацію) на дату укладання або закінчення терміну дії угоди (зазначити реквізити). Як вказані показники характеризують господарсько-фінансову діяльність (зазначити організацію, підприємство)?

Чи підтверджується документально сума внеску до статутного фонду (зазначається організація або учасник) та розрахунок розміру частини майна, що підлягає поверненню учаснику, який вибув зі складу засновників (зазначається дата виходу)?

Чи підтверджується документально розмір збитку від необґрунтованого заниження (несплати) орендної плати (зазначається організація) за період (зазначається який) і в якій сумі?

Чи є у вартості об'єктів нерухомості (яких саме), що підлягали приватизації, частка фінансування споруд за рахунок державних коштів відповідно до наданих установчих та первинних документів?

Чи підтверджуються документально висновки акта перевірки щодо нецільового використання бюджетних коштів, отриманих підприємством (назва) за бюджетною програмою (назва програми)?

Чи підтверджується документально розрахунок пенсійних виплат громадянину (прізвище, ім'я, по батькові), проведений установами Пенсійного фонду України за період (зазначається дата)?

Чи мають показники фінансово-економічного стану підприємства (назва) за період (вказати період) ознаки доведення до банкрутства, фіктивного банкрутства, прихованого банкрутства?

Чи підтверджуються документально висновки акта перевірки стосовно наявності у підприємства (організації) (назва) заборгованості з виплати заробітної плати станом на (зазначити дату)?

Чи була у підприємства (назва) фінансова можливість виплатити в повному обсязі (або частково) нараховану заробітну плату у період (вказати період) за рахунок власних обігових коштів з урахуванням черговості платежів згідно з вимогами законодавства?

На які потреби були витрачені грошові кошти підприємства (назва) в період існування заборгованості по заробітній платі перед своїми працівниками?

Чи призвело витрачання коштів підприємства (організації) (назва) на виробничі потреби протягом року до скорочення заборгованості з оплати праці станом (зазначити дату). Якщо так, то які саме суми коштів були спрямовані на поточну оплату праці, а які на погашення заборгованості попередніх періодів?

Чи підтверджується документально та нормативно розрахунок дивідендів до виплати, здійснений підприємством (назва) емітенту корпоративних прав (назва юридичної або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи) за період (зазначається період)?

3. Експертиза документів фінансово-кредитних операцій

3.1. Основними завданнями експертизи документів фінансово-кредитних операцій є:

визначення документальної обґрунтованості оформлення банківських операцій з відкриття рахунків, руху грошових коштів на рахунках;

визначення документальної обґрунтованості оформлення та відображення в обліку операцій з видачі, використання та погашення кредитів;

визначення документальної обґрунтованості оформлення та відображення в обліку банків їх фінансово-господарської діяльності;

визначення відповідності чинному законодавству відображення фінансово-господарських операцій банків вимогам нормативних актів з ведення обліку і подання звітності;

визначення документальної обґрунтованості відображення фінансово-господарських операцій щодо нарахування та сплати банками податків та їх відповідність даним обліку та звітності, чинному законодавству;

установлення кола осіб, на яких покладено обов'язок забезпечення дотримання вимог нормативно-правових актів з банківського обліку і контролю.

3.2. Орієнтовний перелік вирішуваних питань:

Чи підтверджуються документально висновки акта перевірки щодо відповідності вимогам чинного законодавства документального оформлення операцій (назва банку) з надання кредитів, з повноти та нарахування і сплати відсотків за користування кредитами позичальником (назва юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові фізичної особи) за кредитною угодою (номер, дата)?

Чи відповідає перелік документів, наданих банку підприємством (назва) для отримання кредитних коштів за кредитною угодою, чинному Положенню про кредитування?

Чи підтверджується документально вартість активів (майна) у підприємства (позичальника), наданого в заставу за кредитною угодою?

Чи підтверджується документально розмір збитків банку, визначений в акті перевірки (вказується суб'єкт контролю), в результаті необґрунтованої видачі, неповернення кредиту за угодою (номер, дата)?

Чи підтверджується бухгалтерськими та первинними документами нецільове використання кредитних коштів за угодою (номер, дата)?

Чи підтверджується документально дотримання банком (назва) відповідних нормативів відрахувань до страхового резерву?

Чи відповідає наявний у матеріалах справи розрахунок заборгованості позичальника (по сплаті процентів за кредит та погашення основної суми боргу) перед банком умовам укладеного між вказаними сторонами

кредитного договору та розрахунковим документам щодо видачі та погашення кредиту за цим кредитним договором?

Чи відповідає метод нарахування банком процентів за кредитним договором (зазначаються реквізити договору) вимогам Положення про кредитування банку (зазначається назва банківської установи)?

3.3. Разом з документом про призначення експертизи (залучення експерта) експерту слід надати документи бухгалтерського та податкового обліку, які містять відомості, - вихідні дані для вирішення поставлених питань. Такими документами можуть бути: прибуткові та видаткові накладні, ордери, звіти матеріально відповідальних осіб, картки складського обліку, касові книжки, матеріали інвентаризації, акти ревізій, таблиці, наряди, акти приймання виконаних робіт, трудові договори, розрахункові платіжні відомості, виписки банку, платіжні доручення і вимоги, договори про матеріальну відповідальність, накопичувальні (оборотні) відомості, журнали-ордери, меморіальні ордери за балансовими рахунками, головні книги, баланси та інші первинні та зведені документи бухгалтерського та податкового обліку і звітності.

Якщо ведення бухгалтерського обліку здійснювалось в електронно-обчислювальному вигляді, експерту надаються реєстри бухгалтерського обліку у роздрукованому вигляді, обов'язково завірені в установленому порядку.

Якщо експертиза призначається з метою перевірки висновків документальної ревізії, у документі про призначення експертизи (залучення експерта) зазначається, які саме висновки і з яких причин викликають сумнів (суперечать іншим матеріалам справи, непереконливо обґрунтовані фінансовими інспекторами тощо).

У разі потреби для визначення, які саме документи слід надати експерту на дослідження в кожному конкретному випадку, доцільно отримати консультацію експерта-економіста.

Документи мають бути систематизованими в хронологічному порядку (за відповідними періодами), підшитими, прошнурованими та пронумерованими.

ВИСНОВКИ З ТРЕТЬОГО ПИТАННЯ:

Визначено орієнтовний перелік питань, що ставляться експерту при проведенні судово-економічної експертизи, що регламентовано в Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень.

ВИСНОВКИ З ТЕМИ:

- знати предмет, об'єкти судової фінансово-економічної експертизи, методи дослідження документів і матеріалів справи; порядок призначення та проведення судової фінансово-економічної експертизи згідно діючого законодавства України, її процесуально-правовий і фінансово-господарський зміст; зміст постанови про призначення судової фінансово-економічної експертизи та перелік матеріалів, що надсилаються експерту-економісту для дослідження; зміст тісної взаємодії слідчого з експертом-економістом при проведенні судової фінансово-економічної експертизи;

- знати структуру і зміст висновку експерта-економіста з; що висновок експерта-економіста складається з трьох частин: вступної, дослідної та висновків; що відображається в кожній частині висновку експерта; за якими факторами проводиться оцінка слідчим висновку судово-економічної експертизи; визначено в яких випадках призначається додаткова і в яких випадках – повторна судова фінансово-економічна експертиза;

- ознайомитися з вказаним переліком типових питань, які вирішуються судовою фінансово-економічною експертизою згідно чинного законодавства, з матеріалами справи, заявляти клопотання, процесуальних прав на цій стадії.

МЕТОДИЧНІ ПОРАДИ ЩОДО ПІДГОТОВКИ ДАНОЇ ТЕМИ

Питання для самостійної роботи:

1. Особливості проведення судової фінансово-економічної експертизи.
2. Нормативне регулювання судової фінансово-економічної експертизи.
3. Складові частини висновку судової фінансово-економічної експертизи та їх нормативно-правове регулювання.
4. Оцінка слідчим та судом висновку судової фінансово-економічної експертизи.

Контрольні питання:

1. Поняття судової фінансово-економічної експертизи та її нормативно-правове регулювання.
2. Види економічних експертиз.
3. Випадки призначення та проведення судової фінансово-економічної експертизи слідчим (судом).
4. Які питання ставляться на вирішення судового експерта-економіста.
5. Які відмінності між ревізією, проведеною по завданню правоохоронних органів, і судової фінансово-економічної експертизою.