

Н. Я. Дондик, Г. П. Дондик

# СУДОВА БУХГАЛТЕРІЯ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

*Рекомендовано  
Міністерством освіти і науки України  
для студентів вищих навчальних закладів*

Київ  
«Центр учбової літератури»  
2011

УДК 343.148.5(075.8)  
ББК 67.408я73  
Д 67

*Гриф надано*  
*Міністерством освіти і науки України*  
*((Лист № 1/11-7669 від 11.08.2010))*

**Рецензенти:**

**Лукашевич В. Г.** – доктор юридичних наук, професор;

**Лобойко Л. М.** – доктор юридичних наук, професор;

**Водоп'ян Н. Ф.** – директор Дніпропетровського науково-дослідного інституту судових експертиз Міністерства юстиції України.

Дондик Н. Я., Дондик Г. П.  
**Д 67** Судова бухгалтерія. Навч. Посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 208 с.

**ISBN 978-611-01-0135-6**

Посібник є конспективним викладом навчальної і нормативно-правової літератури, наведеної у списку використаних джерел. В ньому висвітлюється предмет та методи, прийоми та способи судової бухгалтерії. Матеріал згруповано за розділами, визначеними програмою цього предмета, що полегшує його засвоєння, а тому може бути використаний як опорний конспект для самостійного вивчення дисципліни курсантами, студентами та магістрами, що навчаються за спеціальності «Правознавство».

Може бути корисним для працівників правоохоронних органів, контролюючих органів насамперед у плані профілактичних заходів щодо попередження правопорушень в економічній сфері та у боротьбі з економічною злочинністю.

УДК 343.148.5(075.8)  
ББК 67.408я73

ISBN 978-611-01-0135-6

© Дондик Н. Я., Дондик Г. П., 2010  
© Центр учбової літератури, 2010

# ЗМІСТ

---

<i>ВСТУП</i> . . . . .	5
<b>РОЗДІЛ 1. Теоретичні основи судової бухгалтерії</b> . . . . .	9
1.1. Предмет, метод, завдання та структура судової бухгалтерії, як навчальної дисципліни . . . . .	9
1.2. Історія розвитку судової бухгалтерії . . . . .	12
1.3. Використання судової бухгалтерії в юридичній практиці . . . . .	14
<b>РОЗДІЛ 2. Загальна характеристика облікового процесу в господарській діяльності суб'єктів господарювання</b> . . . . .	19
2.1. Поняття господарського обліку та його види . . . . .	19
2.2. Предмет та метод бухгалтерського обліку . . . . .	23
2.3. Бухгалтерський баланс в господарській діяльності та його значення в юридичній практиці . . . . .	26
2.4. Бухгалтерські рахунки: поняття та види . . . . .	28
<b>РОЗДІЛ 3. Форми і етапи облікової роботи господарських операцій. Методи дослідження бухгалтерських документів</b> . . . . .	36
3.1. Класифікація облікових документів та методи їхнього дослідження . . . . .	36
3.2. Форми і етапи облікової роботи . . . . .	46
3.3. Методи дослідження бухгалтерських (обліково-розрахункових) документів . . . . .	49
3.4. Використання даних синтетичного та аналітичного бухгалтерського обліку в юридичній практиці . . . . .	53
3.5. Відновлення бухгалтерського обліку, як метод ефективного розслідування злочинів у сфері економіки . . . . .	55
<b>РОЗДІЛ 4. Інвентаризація та використання її матеріалів в практиці ОВС під час розслідування корисливих злочинів</b> . . . . .	68
4.1. Інвентаризація: поняття та види . . . . .	68
4.2. Основні вимоги проведення інвентаризації . . . . .	71
4.3. Основні документи процесу інвентаризації . . . . .	76
4.4. Основні способи фальсифікації результатів інвентаризації та методи їх виявлення . . . . .	82
4.5. Оцінка та використання матеріалів інвентаризації оперативними працівниками та слідчими при вирішенні питання про порушення кримінальної справи . . . . .	85

<b>РОЗДІЛ 5. Документальна ревізія та особливості її проведення за вимогою правоохоронних органів . . . . .</b>	<b>94</b>
5.1. Документальна ревізія: поняття та види . . . . .	94
5.2. Особливості організації і проведення документальної ревізії . . . . .	96
5.3. Документальне оформлення проведеної документальної ревізії . . . . .	101
5.4. Особливості ревізії, здійснюваної за вимогою правоохоронних органів . . . . .	105
<b>РОЗДІЛ 6. Участь спеціаліста-бухгалтера у кримінальному процесі . . . . .</b>	<b>112</b>
6.1. Непроцесуальні форми використання спеціальних бухгалтерських знань на стадії порушення кримінальної справи . . . . .	112
6.2. Консультації спеціаліста-бухгалтера та їх значення . . . . .	118
6.3. Участь спеціаліста-бухгалтера у провадженні окремих слідчих дій . . . . .	122
<b>РОЗДІЛ 7. Аудит і документальна перевірка . . . . .</b>	<b>131</b>
7.1. Аудит як форма недержавного фінансового контролю . . . . .	131
7.2. Податковий контроль в Україні. Організація і проведення документальних перевірок . . . . .	142
<b>РОЗДІЛ 8. Економічний аналіз показників, які характеризують господарську діяльність суб'єктів господарювання . . . . .</b>	<b>149</b>
8.1. Поняття та зміст економічного аналізу . . . . .	149
8.2. Прийоми економічного аналізу . . . . .	153
8.3. Методи та прийоми економічного аналізу, що використовуються з метою виявлення злочинів . . . . .	158
8.4. Економічний аналіз та кримінально-правова оцінка фінансової звітності суб'єктів господарювання . . . . .	163
<b>РОЗДІЛ 9. Організація, призначення, проведення судово-бухгалтерської експертизи та оцінка її результатів . . . . .</b>	<b>171</b>
9.1. Поняття, предмет та метод судово-бухгалтерської експертизи, її призначення та проведення. Класифікація судово-економічних експертиз . . . . .	171
9.2. Організаційне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи . . . . .	187
9.3. Межі компетенції експерта-бухгалтера . . . . .	192
9.4. Висновок експерта-бухгалтера та оцінка результатів експертизи слідчими та судовими органами . . . . .	195
<b>БІБЛІОГРАФІЯ . . . . .</b>	<b>205</b>

# ВСТУП

---

У період проведення економічних реформ в Україні набагато зросли правопорушення у господарській діяльності суб'єктів господарювання. Кризові явища в економіці України, криміналізація більшості її галузей є результатом недосконалої чинної законодавчої бази та наявності в нормативно-правових актах значної кількості необґрунтованих правових норм та обмежень щодо економічної діяльності.

Розширення сфер легальної господарської діяльності багаточисленних економічних суб'єктів різних організаційно-правових форм та форм власності об'єктивно приводить до необхідності збільшення методів застосування спеціальних бухгалтерсько-облікових знань в юридичній (правозастосовчій) діяльності.

Сучасна правозастосовча практика свідчить про те, що важливою частиною професійної компетенції юриста, у тому числі і працівників правоохоронних органів, є економіко-правові знання, вміння повно і правильно їх застосовувати для захисту державного і колективного майна від злочинних посягань.

До числа комплексних економіко-правових дисциплін, які формують сучасних спеціалістів-правознавців та визначають рівень їх професійної підготовки до практичної діяльності, відноситься судова бухгалтерія.

Судовий бухгалтерський облік існує у зарубіжних країнах вже багато років і з розвитком господарських зв'язків займає все більш вагомe місце у правовій системі цих держав. Як свідчить досвід країн з розвинутою ринковою економікою, потреба у фахівцях з судової бухгалтерії збільшується.

Спеціалісти-правознавці не володіють спеціальними економічними знаннями і тому не можуть зробити кваліфіковану оцінку економічної (в основному бухгалтерської)

інформації, яка знаходиться у матеріалах справи. Спеціалісти в області бухгалтерського обліку з давніх часів залучалися до кримінального чи цивільного процесу для проведення судово-бухгалтерської експертизи.

Основними джерелами інформації під час розслідування економічних злочинів і вирішення господарських спорів в суді є дані первинних облікових документів, записи в реєстрах бухгалтерського обліку, а також фінансова та податкова звітність, яка складається на підставі цих документів та записів.

Знання, які будуть одержані при вивченні курсу судової бухгалтерії, повинні допомогти працівникам правоохоронних органів в організації пошуку слідоутворення протиправних діянь, своєчасно провести контрольно-ревізійні дії, залучаючи при цьому робітників контролюючих органів, кваліфіковано зробити оцінку зібраних при розслідуванні економічних злочинів та вирішенні цивільно-правових спорів документів. Робітники правоохоронних органів повинні знати можливості судово-економічної (бухгалтерської) експертизи, як джерела нових доказів, вміти об'єктивно досліджувати всі одержані бухгалтерські докази.

Судова бухгалтерія базується на економічних і юридичних знаннях. Вона вивчає закономірності відображення в економічній інформації порушень чинного законодавства та інших нормативно-правових актів в господарській діяльності підприємств та організацій, розробляє прийоми та методи виявлення цих порушень, науково обґрунтовує методику спеціальних економічних та бухгалтерських знань у слідчій та юридичній практиці, а також для захисту законних прав підприємств у суді.

В судовій бухгалтерії вивчаються питання теорії і практики бухгалтерського обліку, контролю, фінансово-економічного аналізу та судово-економічної (бухгалтерської) експертизи, і не тільки з економічної, але й з правової (криміналістичної) точки зору.

Судова бухгалтерія пов'язана не тільки із спеціальними економічними дисциплінами, але також і з юридичними.

Найбільш чітко цей зв'язок судової бухгалтерії відтворюється у оперативно-розшуковій діяльності правоохоронних органів. Значна частина економічних злочинів розкривається та розслідується на основі оперативної інформації, яка вказує напрямок для пошукової роботи оперативним працівникам та ревізорам.

Правові основи бухгалтерського обліку виступають частиною більш загального поняття — судової (правової) бухгалтерії.

Правова (юридична) бухгалтерія нерозривно зв'язана з фінансовим, податковим та кримінальним правом, кримінальним процесом, криміналістикою та кримінологією.

Судова бухгалтерія, як навчальна дисципліна, покликана виконувати такі основні завдання:

- дати студентам та курсантам знання основ бухгалтерського обліку, аудиту, фінансово-економічного аналізу та навички використовувати одержані знання при формуванні та розгляді кримінальних, цивільних та господарських справ, пов'язаних з економічною злочинністю, фінансовими та господарськими спорами і правопорушеннями;
- напрацювати навички аналізу бухгалтерських документів, організації документальної ревізії, аудиту, використання знань спеціаліста-бухгалтера, призначення судово-економічних (бухгалтерських) експертів та використання їх результатів для встановлення істини по конкретній справі;
- познайомити студентів та курсантів з практичними можливостями застосування даних судової (правової) бухгалтерії органами досудового слідства та в судових розслідуваннях кримінальних та цивільних справ: понятійним апаратом, термінологією, предметом і методами бухгалтерського обліку, особливостями обліку в різних сферах сучасної господарської діяльності, основами документальної ревізії, аудиту та судово-економічної (бухгалтерської) експертизи.

При підготовці цього посібника автори проаналізували численні публікації з цієї проблематики (про це свідчить список використаної літератури), застосували теоретичні положення провідних учених: Г.А.Атанєсяна, С.П.Глубятникова, С.С.Остроумова, С.П.Форгинського, А.Р.Шляхова, М.І. Камлика, М.Т.Білухи, В.Д.Понікарова, В.М.Глібко, О.П.Бушан, Ф.Ф.Бутинця, Г.Г.Мумінової-Савінової, В.М.Шарманської, С.О.Шарманської, І.В.Головка, З.Б.Живко та інших.

У пропонованому навчальному посібнику, розрахованому переважно на курсантів, студентів вищих навчальних закладів, викладено основи економіко-правових знань з теорії бухгалтерського обліку, аудиту, документальної ревізії, документальних перевірок, судово-економічної експертизи, тобто теоретичний матеріал викладено з урахуванням практичного застосування основ судової бухгалтерії оперативними працівниками, слідчими, суддями, чим цей навчальний посібник відрізняється від посібників і підручників, наведених вище авторів. У навчальному посібнику наведені приклади, є посилання на діюче законодавство України, викладено теоретичні та практичні засади використання економічного та криміналістичного аналізу показників, що характеризують діяльність суб'єктів господарювання, викладено теоретичні та практичні засади використання консультацій спеціаліста-бухгалтера та взаємодії аудитора, інспектора податкової інспекції з правоохоронними органами.

Метою авторів було викладення теоретичного та практичного матеріалу більш ширше та розкрити основні питання, які виникають у курсантів, студентів та працівників правоохоронних органів при вивченні курсу «Судова бухгалтерія», щоб допомогти майбутньому працівникові правоохоронних органів та правознавцю не тільки здобути базові знання, але й оволодіти необхідними практичними навичками.

Автори розуміють, що сфера застосування судової бухгалтерії значно більша, тому вони будуть дуже вдячні користувачам за побажання щодо вдосконалення структури та змісту навчального посібника.



# Розділ 1

---

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ СУДОВОЇ БУХГАЛТЕРІЇ

---

### 1.1. ПРЕДМЕТ, МЕТОД, ЗАВДАННЯ ТА СТРУКТУРА СУДОВОЇ БУХГАЛТЕРІЇ, ЯК НАВЧАЛЬНОЇ ДИСЦИПЛІНИ

---

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

Важливим і ефективним складником професійної компетенції юриста у площині успішного вирішення питань вивчення та усунення порушень і зловживань, пов'язаних з економічними злочинами, є знання основ бухгалтерського обліку та економічного аналізу, вміння правильно і вчасно призначати документальні ревізії, судово-економічні експертизи, аналізувати результати інвентаризацій, ревізій, експертиз та використовувати економічну інформацію.

Усі ці та інші питання розглядає і вивчає спеціальна дисципліна — судова бухгалтерія.

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

**Предметом судової бухгалтерії, як навчальної дисципліни** є дослідження та розробка теоретичних і практичних питань використання спеціальних бухгалтерських і економічних знань в юридичній практиці (при розкритті та розслідуванні економічних злочинів) [26, с.6].

До **об'єктів судової бухгалтерії** відносяться матеріальні носії інформації економічного характеру:

- 1) бухгалтерський баланс;
- 2) бухгалтерські рахунки;
- 3) облікові реєстри;
- 4) звіти;
- 5) планові та аналітичні первинні документи;
- 6) чорнові записи (неофіційні документи) та інші документи, в яких відображаються як позитивні, так і негативні зміни господарської діяльності.

**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 [13, с.14].

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

Загальнонаукові методи в практиці діяльності органів внутрішніх справ найчастіше використовуються для розпізнання та виявлення ознак скоєння корисливих правопорушень.

**Спеціальні методи** поділяються на:

- **аналітично-розрахункові** (економічний аналіз, бухгалтерський аналіз, економіко-математичні методи, відновлення натурально-вартісного обліку товарно-матеріальних цінностей, метод зворотної калькуляції, метод контрольного порівняння залишків);

- **документальні** (дослідження окремого документа, зустрічна перевірка, взаємний контроль, методи дослідження бухгалтером-експертом слідчих або судових матеріалів, методи фактичного контролю).

**Метод бухгалтерського аналізу** базується на використанні контрольних функцій елементів методу бухгалтерського обліку (бухгалтерського балансу, бухгалтерських рахунків, «подвійного запису» операцій, оцінки, калькуляції, інвентаризації, звітності, документації тощо) [13, с.14]

**Метод економічного аналізу** базується на принципі суперечності взаємопов'язаної системи техніко-економічних показників (собівартості продукції, прибутку, рентабельності, ціни готової продукції (товару), ритмічності, фондовіддачі, використання ресурсів тощо) [13, с.14]

**Метод документального аналізу** базується на комплексній економічній та юридичній оцінці документів як матеріальних носіїв інформації про негативні відносини, які мають місце у господарській діяльності: формальна перевірка документу, нормативна, логічна, арифметична перевірка документу, зустрічна перевірка документів, взаємний контроль документів, метод відновлення облікових записів по документах, хронологічний аналіз операцій по документах, порівняльний аналіз документів, метод зворотної калькуляції, метод контрольного співсталення залишків.

**Метод фактичної перевірки** господарських операцій включає інвентаризацію, контрольний запуск сировини у виробництво, контрольну закупку, лабораторний аналіз, обстеження тощо.

Головне призначення методів судової бухгалтерії полягає у виявленні різноманітних протиріч між відповідними економічними та фінансовими показниками, які містяться в облікових документах. Детальніше методи судової бухгалтерії та їх використання в оперативно-розшуковій та слідчій практиці будуть розглянуті в наступних темах.

*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 дві частини: загальну та особливу, як уже було визначено авторами підручника «Судова бухгалтерія» В.М.Глібока та О.П.Бушан.

В загальній частині висвітлюються теоретичні основи судової бухгалтерії, загальні теоретичні положення бухгалтерського обліку, форми та етапи облікової роботи, об'єкти та методи обліково-аналітичної роботи, застосування методу фактичного контролю — інвентаризації у юридичній практиці.

В особливій частині висвітлюються форми застосування спеціальних економічних знань під час розслідування економічних злочинів, а саме документальної ревізії, участі спеціаліста-бухгалтера у кримінальному процесі, аудиту, призначення та проведення судово-економічної (бухгалтерської) експертизи.

**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) визначає спеціальні заходи і методи виявлення та усунення цих змін;

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

4) виробляє критерії оцінки висновків експертів та актів ревізій, а також методики роботи юристів з документами — носіями економічної інформації, що можуть стати доказами у судовій справі [13. с.13]

---

## 1.2. ІСТОРІЯ РОЗВИТКУ СУДОВОЇ БУХГАЛТЕРІЇ

---

**Судова бухгалтерія як наука та як навчальна дисципліна у своєму розвитку пройшла три основних етапа:**

1) складання бази для судової бухгалтерії, зародження судової бухгалтерії (з 50-х років ХХ століття до 1975 року);

2) становлення судової бухгалтерії (з 1976 р. по 1990 р.);

3) подальший розвиток судової бухгалтерії (з 1991 р. по сучасний час).

**I етап.** До 50-х років ХХ століття форми застосування спеціальних бухгалтерських знань в юридичній практиці, під час розкриття крадіжок та інших злочинів, таких як: судово-бухгалтерська експертиза, планово-економічна експертиза, документальна ревізія, інвентаризація — діяли та розвивались автономно один від одного, була відсутня єдина методологічна основа (база) їх використання.

В 50-х роках ХХ століття зусиллями великих радянських вчених — С.С.Остроумова, С.П.Фортинського, В.Г.Танасевича, Н.В.Кудрявцевої та інших — застосовуються енергійні заходи щодо створення методологічної бази судової бухгалтерії.

Виникнення та розвиток теорії застосування спеціальних бухгалтерських знань виконується довгий час у вигляді прикладної дисципліни, як «Основи бухгалтерського обліку та судово-бухгалтерської експертизи». Але вузькі рамки цього предмету не відповідають змісту предмету «Судова бухгалтерія», і на його основі виникає нова комплексна навчальна дисципліна «Судова бухгалтерія». В 1975 році був створений перший підручник «Судова бухгалтерія» за редакцією С.С.Остроумова.

Таким чином, судова бухгалтерія стає методологічною основою використання економічних методів, спеціальних бухгалтерських та економічних пізнань в області права. Вона збагачує юридичну і експертну практику, розробляє нові методи використання та, в свою чергу, розвивається за рахунок цієї практики.

**II етап.** В 1980 році виходить з друку другий підручник «Судова бухгалтерія» авторського колективу: Г.А.Атанесян, С.С.Остроумов, С.П.Фортинський, В.Г.Танасевич.

У становленні судової бухгалтерії як навчальної дисципліни велику участь прийняв професор, доктор юридичних наук С.П.Голубятніков (Горківська вища школа МВС СРСР). У 1989 році виходить з друку третій підручник по судовій бухгалтерії за редакцією С.П.Голубятнікова та Г.А.Атанесяна.

Значну участь у розвитку судової бухгалтерії на цьому етапі взяли роботи відомих радянських вчених: В.Г.Любшина, А.М.Ромашова, Л.І.Георгієва, Т.М.Арзуманяна, П.К.Пошонаса, В.К.Степутенкової, Г.А.Шумака, А.М.Гольдмана, А.Р.Шляхова та інших. В ці роки становлення і розвитку судової бухгалтерії проходить у процесі подальшого розвитку (змагання) таких дисциплін, як «Основи бухгалтерського обліку та судово-бухгалтерської експертизи» (у 1976 р. та у 1980 р. виходять з друку підручники С.П.Голубятнікова, Н.В.Кудрявцевої та С.П.Голубятнікова, І.Я.Целіщева); «Судово-бухгалтерська експертиза» (у 1981 р. виходить з друку підручник А.І.Ромашова, у 1985 р. — навчальний посібник В.К.Степутенкової, А.Р.Шляхова).

Велике значення у розвитку судової бухгалтерії мали заходи комплексного розвитку апаратів БХСС, які приймалися Міністерством внутрішніх справ СРСР у 1985 році.

**III етап.** Судова бухгалтерія представляє собою спеціальну прикладну дисципліну, яка вивчає питання, зв'язані із застосуванням бухгалтерського та економічного аналізу в юридичній практиці. Ця навчальна дисципліна служить теоретичною базою використання спеціальних економічних та бухгалтерських знань у кримінальному, цивільному та господарському процесах. Цим визначається і зміст предмета «Судова бухгалтерія», який включає в себе питання як економічного, так і правового характеру.

Третій етап розвитку судової бухгалтерії в Україні зв'язаний з діяльністю вченого М.І.Камлика (Національна академія внутрішніх справ України), який написав підручник «Судова бухгалтерія». Перше видання книги було здійснено у 1995 році. Радикальні зміни реформування бухгалтерського обліку в Україні, перехід його на національні стандарти та підготовка до переходу на міжнародні стандарти, а також суттєве оновлення законодавчої та нормативної бази зумовило підготовку і видання нових підручників вказаним автором-науковцем (у 2000 р. та у 2007 р.).

У 2004 р. видано з друку підручник «Судова бухгалтерія» науковцями Національної юридичної академії імені Ярослава Мудрого —

В.М.Глібко та О.П.Бушан. Автори цього підручника вказують, що судова бухгалтерія — це комплексна прикладна дисципліна, яка об'єднує в собі економічні та юридичні галузі знань, та поділяють її на дві частини — загальну та особливу. В загальній частині розглядаються питання бухгалтерського обліку, економічного та документального аналізу господарської діяльності підприємств. Особлива частина вивчає питання вдосконалення і порядку призначення та використання в процесі правочинної діяльності правоохоронних та інших органів, які здійснюють функції управління та контролю, матеріалів інвентаризації, документальної ревізії та судово-бухгалтерської експертизи.

За період з 2004 р. по 2009 р. вийшли з друку кілька навчальних посібників «Судова бухгалтерія» різних авторів.

**У сучасний час** вчені намагаються вдосконалити теоретичну та практичну бази судової бухгалтерії, тому що вказана дисципліна надійно ввійшла у навчальне та наукове життя. Судова бухгалтерія, як навчальна дисципліна, повинна збагатити курсантів та студентів — майбутніх правознавців — необхідними знаннями в галузі бухгалтерського обліку, економічного аналізу, документальної ревізії, судово-економічної (судово-бухгалтерської) експертизи та аудиторської діяльності. Ця дисципліна весь час знаходиться у пошуку та розвивається і удосконалюється.

---

### 1.3. ВИКОРИСТАННЯ СУДОВОЇ БУХГАЛТЕРІЇ В ЮРИДИЧНІЙ ПРАКТИЦІ

---

В юридичній практиці, особливо під час розслідування та судового розгляду кримінальних справ про розкрадання та привласнення власності, посадових і господарських злочинів, економічних злочинів, юрист часто має справу з різними питаннями бухгалтерського обліку, економіки, технології тощо, які дуже складні для розуміння у зв'язку з їх заплутаністю.

Разом з тим практика показує, що злочинні дії тягнуть за собою виникнення слідів злочинної діяльності в документах бухгалтерського обліку, планових і нормативних документах. Відтак вони стають предметом наукового зацікавлення і вивчення з метою не тільки знешкодження й розкриття злочинів, а й запобігання їх. Ось чому дуже важливим і ефективним складником професійної компетенції юриста у площині успішного вирішення таких питань є знання основ бухгалтерського обліку та економічного аналізу, використання можливостей документального аналізу, вміння правильно і вчасно призначати докуме-

нтальні ревізії, судово-економічні експертизи, аналізувати результати інвентаризацій, ревізій, експертиз та використовувати економічну інформацію. Усі ці та інші питання розглядає і вивчає спеціальна дисципліна — судова бухгалтерія [13, с.12].

Для прикладу розглянемо обсяг знань, необхідних для:

1) **оперувовноваженого ВДСБЕЗ, ревізора, аудитора** — вони повинні знати нормативи ліцензування діяльності підприємств, володіти основами бухгалтерського обліку, судової бухгалтерії, судово-бухгалтерської експертизи, прийомами здійснення контрольної закупки, контрольного обміру чи запуску сировини, особливостями проведення інвентаризацій на підприємствах різних галузей; вміти розраховувати природний збиток, норми списання та особливості технологічних процесів, види і характеристики товарів; вміти оцінити стан оперативної обстановки на об'єктах, організації і проведення оперативно-розшукових та профілактичних заходів тощо;

2) **юриста підприємства** — він повинен враховувати бухгалтерські питання під час оформлення претензій, позовних документів, стягнення дебіторської заборгованості, обґрунтування кредиторської заборгованості, складання угод та договорів оренди, при підготовці матеріалів для господарських судів та для участі в інвентаризаціях і ревізіях;

3) **слідчого, судді, адвоката, прокурора** — вони мають володіти знаннями про характер злочинної діяльності у відповідних галузях господарства для встановлення механізму та технологічного процесу слідоутворення у обліковій, нормативній, плановій, технологічній інформації; знати й розуміти можливості використання фахових економічних, бухгалтерських та інших знань у кримінальному та цивільному процесі.

Вивчаючи курс «Судова бухгалтерія», курсанти та студенти, які навчаються за спеціальністю «Правознавство», отримують знання та навички, що максимально наближають їх до потреб конкретної юридичної практики.

Об'єктами судової бухгалтерії є матеріальні носії інформації економічного характеру; первинні документи, бухгалтерські дані та звіти, плани та аналітичні документи, в яких відображаються як позитивні, так і негативні зміни економіки, бухгалтерського обліку та контролю, аналізу господарської діяльності [13, с.14].

Застосовуючи методи судової бухгалтерії, співробітники органів внутрішніх справ, контролюючих органів можуть вчасно виявляти зміни у господарських процесах, з'ясувати та усунути причини й умови, що сприяють скоєнню господарських злочинів, розробляти га-

лузеві методики розслідування розкрадань, узагальнювати практику і робити науково-обґрунтовані висновки.

У пропонованому посібнику, розрахованому переважно на курсантів, студентів вищих навчальних закладів, викладено основи економічно-правових знань з теорії практики бухгалтерського обліку. На важливості глибокого і повного оволодіння такими знаннями, на вмінні правильного і точного їх використання у практичній діяльності працівника правоохоронних органів для захисту державного, колективного та приватного майна від злочинних посягань уже наголошувалося вище. Щоб допомогти майбутньому правоохоронцю не тільки здобути базові знання, а й оволодіти необхідними практичними навичками, у посібнику акцентується увага на особливостях аналізу бухгалтерських документів, організації документальних ревізій та аудиту, практичних судово-економічних (бухгалтерських) експертиз та інших заходів, пов'язаних із попередженням та виявленням злочинів.

Судова бухгалтерія тісно пов'язана з оперативно-розшуковою діяльністю. Значна частина розслідувань у сфері економічної злочинності ґрунтується на оперативній інформації, яка дає напрямок для пошукової роботи оперативним працівникам і ревізорам.

Криміналістичні методи дослідження часто допомагають працівникам контролюючих та правоохоронних органів визначити ступінь доброякісності бухгалтерських документів та зробити правильну оцінку зафіксованих ними господарських операцій.

Особливо важливі знання в області судової бухгалтерії для працівників правоохоронних органів в умовах реформування системи бухгалтерського обліку в Україні. Головним завданням трансформації національної системи бухгалтерського обліку є приведення її у відповідність до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Перехід до застосування міжнародних стандартів фінансової звітності виконується в рамках реалізації стратегічного курсу України на інтеграцію у світовий економічний простір, яка визначає адаптацію законодавства України до законодавства розвинутих країн. Це дуже важливо в умовах глобалізації економічної злочинності та розгалуженості її міжнародних зв'язків.

*Мета судової бухгалтерії* — розробка та адаптація методики застосування економічних і бухгалтерських знань у праві, забезпечення правильного та вмілого призначення та проведення документальних ревізій, судово-економічних (бухгалтерських) експертиз, аудиторських перевірок, обґрунтування науковості та ефективності рекомендацій, з допомогою яких можна вирішити спеціальні питання, що виникають в юридичній діяльності, а також прививати юристам навички ефективно-



го використання та аналізу різних джерел інформації економічного характеру.

Таким чином, судова бухгалтерія як наука призвана вирішувати питання допомоги правосуддю в розслідуванні та розкритті економічних злочинів, вивчати нові способи скоєння економічних злочинів на сучасному етапі розвитку України, у період становлення ринкової економіки і правової держави.



---

### КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ

---

1. Охарактеризуйте структуру навчальної дисципліни «Судова бухгалтерія».
2. Дайте визначення предмета судової бухгалтерії.
3. Дайте характеристику методів судової бухгалтерії.
4. Дайте визначення завдань судової бухгалтерії.
5. Які ви знаєте етапи розвитку дисципліни «Судова бухгалтерія»?
6. Як використовуються знання судової бухгалтерії в юридичній практиці?



---

### ТЕСТОВІ ПИТАННЯ

---

- 1. Судова бухгалтерія це:**
  - а) комплексна дисципліна;
  - б) наукова дисципліна;
  - в) практична дисципліна.
- 2. Предметом судової бухгалтерії є:**
  - а) господарська діяльність підприємств;
  - б) планово-економічні документи;
  - в) використання спеціальних економічних знань
- 3. До об'єктів судової бухгалтерії відноситься:**
  - а) фінансово-господарські операції;
  - б) документи фінансової звітності;
  - в) первинні та зведені документи, документи звітності бухгалтерського обліку.
- 4. До спеціальних методів судової бухгалтерії відноситься:**
  - а) аналіз та синтез;
  - б) метод документального аналізу;
  - в) індукція та дедукція.

**5. Який період відноситься до II етапу розвитку судової бухгалтерії:**

- а) період радянського ладу;
- б) початок перебудови України;
- в) у 90-х роках ХХ століття.

**6. Необхідний обсяг знань судової бухгалтерії для слідчого, судді, адвоката, прокурора:**

- а) ведення господарської діяльності;
- б) порядок складання фінансової та податкової звітності;
- в) можливості використання економічних знань.

**7. Необхідний обсяг знань судової бухгалтерії для оперуповноваженого ВДСБЕЗ, ревізора, аудитора:**

- а) виконання фінансово-господарських операцій;
- б) порядок проведення інвентаризацій;
- в) виконання оперативно-розшукових дій.

## Розділ 2

---

# ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ОБЛІКОВОГО ПРОЦЕСУ В ГОСПОДАРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ

---

### 2.1. ПОНЯТТЯ ГОСПОДАРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ЙОГО ВИДИ.

---

*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.

Техніка обліку передбачає кілька етапів. Це насамперед спостереження за господарськими процесами та подальше їх обчислення в певних показниках, що реєструються за задалегідь обумовленою науково обґрунтованою системою. Процес обліку завершується узагальненням отриманих даних. Практика свідчить, що тільки з допомогою згрупованих і узагальнених відповідно до вимог матеріального виробництва, показників можна успішно управляти економічною діяльністю підприємства [13, с.15].

У нашій країні облік організовано в єдину народногосподарську систему під державним централізованим керівництвом.

Отже, *облік* — це насамперед кількісний відбиток і вимір господарських явищ. Господарська діяльність та процес виробництва, виходячи з різноманітності їхньої суті, потребують наявності різних вимірників для кількісного відображення [13, с.16].

У повсякденній практиці застосовують *три види вимірників: натуральні, трудові і грошові*.

**Натуральні** — довжини (сантиметри, метри та ін.); ваги (грами, кілограми та ін.); площі (квадратні метри, гектари тощо); обсягу (літри, кубічні метри та ін.).

**Трудові вимірники** в одиницях часу (дні, години, хвилини).

**Грошові (вартісні)** вимірники (гривні, копійки) — універсальні, оскільки є своєрідним спільним знаменником усіх господарських операцій і явищ, відображених раніше в натуральних та трудових вимірниках [13, с.17].

Єдність системи обліку на підприємстві, в галузі, в державі забезпечується трьома нерозривно пов'язаними видами обліку: *внутрішньогосподарським, статистичним та бухгалтерським* [13. с.17].

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.

**Статистичний облік** — це планомірне збирання й вивчення інформації, яка характеризує кількісну сторону суспільних явищ з метою розкриття їх якісної своєрідності.

**Оперативний облік (внутрішньогосподарський, управлінський)** — це спосіб спостереження і контролю за окремими операціями та процесами з метою управління ними. Він здійснюється безпосередньо на робочому місці (цех, склад тощо). Мета управлінського обліку — швидко одержання інформації про хід виробництва, реалізації продукції (робіт, послуг).

**Бухгалтерський облік** — це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Як і будь-який вид діяльності, він може бути охарактеризований за допомогою її об'єкта, предмета, методу, а також суб'єктів, що здійснюють цю діяльність. Господарські кошти та їх джерела, господарські процеси і фінансові результати діяльності організацій виступають як конкретні об'єкти бухгалтерського обліку.

Знання бухгалтерського обліку допомагають викривати різні правопорушення в господарській діяльності, викривати економічні злочини. Оскільки захисні функції бухгалтерського обліку (превентивна, слідотворююча та охоронна) безпосередньо взаємодіють з протиправними діями з моменту умисла до моменту його здійснення, то працівникам правоохоронних органів необхідно знати основи бухгалтерського обліку та застосовувати їх при вивченні дисципліни «Судова бухгалтерія» та на практиці.

Виходячи з цього можна визначити предмет судової бухгалтерії: *як захисні функції бухгалтерського обліку та закономірності їх використання в юридичній практиці.*

Таке формулювання підкреслює нерозривний зв'язок між: об'єктивним взаємозв'язком протиправного діяння у сфері економіки і бухгалтерського обліку, який ведеться безпосередньо на підприємстві, а також безумовною необхідністю використання цього взаємозв'язку в

діяльності правоохоронних органів по розслідуванню і судовому розгляду кримінальних справ і цивільно-правових спорів.

Згідно норм чинного законодавства України бухгалтерський облік представляє собою узгоджену систему збирання, реєстрації та узагальнення інформації в грошовому вираженні про майно, зобов'язання підприємств і їх рух шляхом суцільного, безперервного, документального обліку всіх господарських операцій.

У вказаному визначенні відображено *п'ять основних етапів (стадій) облікового процесу*:

- нагляду за обліковим об'єктом;
- вимірювання;
- реєстрація;
- подальша обробка облікової інформації (накопичення, узагальнення);
- передача інформації користувачам

це основні відмінності бухгалтерського обліку від других видів обліку — статистичного і оперативного.

Предмет бухгалтерського обліку обмежується рамками господарюючого суб'єкта.

Бухгалтерський облік, що відображає господарську діяльність підприємств (рух господарських засобів у процесі розширеного відтворення), характеризується особливим, тільки йому належним методом відображення господарських явищ, який базується на загальних положеннях діалектичного матеріалізму.

Тому, щоб визначити його предмет як єдине ціле, слід дати грошову оцінку господарським засобам і процесам, потім необхідно обґрунтовано згрупувати економічно однорідні господарські засоби та операції.

Принципи оцінки та групування повинні бути єдині для всіх підприємств і відповідати вимогам узагальнення даних бухгалтерського обліку.

**Об'єкти у бухгалтерському обліку** обов'язково відображаються у вартісній оцінці (синтетичний бухгалтерський облік), яка не є обов'язковою для інших видів обліку.

*Об'єктами або складовими частинами предмета бухгалтерського обліку є:*

- *майно (господарські засоби та власний капітал);*
- *зобов'язання підприємства (джерела формування його майна);*
- *господарські операції (процеси).*

*По складу і характеру* використання майна підприємства його розділяють на дві групи:

- необоротні активи (основний капітал);
- оборотні активи (оборотний капітал).

**Необоротні активи** включають в себе: основні засоби, обладнання, нематеріальні активи, амортизацію основних засобів, дохідні вкладення у матеріальні цінності тощо.

*Основні засоби* приймають участь у процесі виробництва великий проміжок часу, зберігаючи при цьому натуральну форму. Їх вартість переноситься на виробляему продукцію не повністю, а частинами, по мірі зношування.

*Нематеріальні активи* — це об'єкти довгострокового користування, які не мають фізичної основи, але які мають вартісну оцінку та приносять дохід: право користування земельною ділянкою, природними ресурсами, патенти, ліцензії, «ноу-хау», програмні продукти, монопольні права та привілеї тощо.

*Капітальні вкладення* — це витрати на будівельно-монтажні роботи, придбання обладнання, інструменту тощо.

*Фінансові вкладення* — це інвестиції підприємства в цінні папери (облігації, паї, акції, боргові цінні папери тощо), надані позички тощо. Фінансові вкладення до 1 року називаються короткостроковими, а більше одного року — довгостроковими.

**Оборотні активи (оборотний капітал)** складається із матеріальних оборотних засобів, грошових коштів, короткострокових фінансових вкладень, засобів на поточних рахунках тощо.

*До складу матеріальних оборотних засобів входять: сировина, матеріали, паливо, напівфабрикати, незавершене виробництво, тварини на відгодівлі, витрати майбутніх періодів, готова продукція на складі тощо.*

*Грошові кошти* складаються із залишків готівки в касі підприємства, на розрахунковому рахунку, валютному рахунку та інших рахунках у банківських установах.

*Власний капітал* — це чиста вартість майна, яка визначається як різниця між вартістю активів (майна) та його зобов'язаннями. Власний капітал складається із статутного, додаткового, резервного, страхового капіталу, власних акцій (долі), нерозподіленого прибутку (непокритих збитків), цільового фінансування (по видам фінансування).

*Засоби у розрахунках* включають різні види розрахунків: з постачальниками і підрядниками, з покупцями і замовниками, по короткострокових та довгострокових позичках, з різними дебіторами і кредиторамі, по оплаті праці, по податках, зборах і обов'язкових платежах.

---

## 2.2. ПРЕДМЕТ ТА МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

---

*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 підприємства, 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. (зі змінами та доповненнями), Положеннями (Стандартами) Бухгалтерського Обліку.

*Документація* являє собою спосіб первинного відображення об'єктів бухгалтерського обліку, за допомогою якого здійснюється безперервне спостереження за ними. Основою первинного відображення об'єктів бухгалтерського обліку є документація, яка говорить про те, що кожна господарська операція обов'язково відображається в первинному бухгалтерському документі. Документація дозволяє організувати суцільне і безперервне спостереження за рухом майна і зобов'язань, забезпечити юридичну достовірність даних бухгалтерського обліку.

*Інвентаризація* дозволяє шляхом перевірки активів, у тому числі матеріальних цінностей, основних засобів та грошових коштів в натурі виявити їх наявність і фактичний стан. Інвентаризація — це спосіб перевірки фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів шляхом підрахунку, зважування, обмірювання й оцінки всіх залишків активів і їх зіставлення з даними бухгалтерського обліку.

*Оцінка* — це спосіб грошового вимірювання товарно-матеріальних цінностей та основних засобів. Під оцінкою розуміють відображення об'єктів бухгалтерського обліку в єдиному грошовому вимірі з метою узагальнення їх у цілому по підприємству. Ресурси та господарські операції, що відображаються в бухгалтерському обліку й документах звітності, оцінюються в національній грошовій одиниці України.

*Калькуляція* — це обчислення витрат на виготовлену продукцію, виконані роботи та послуги, з метою обчислення собівартості. Собіва-

ртість є базовим чинником для визначення ціни виробленої продукції, виконаних робіт та наданих послуг.

**Бухгалтерський рахунок** — це спосіб економічного групування однорідних господарських операцій для щоденного їх відображення в обліку. На рахунках бухгалтерського обліку на основі відповідної первинної документації відображаються господарські операції. Рахунки відкриваються на кожний об'єкт обліку (на кожний вид активів, зобов'язань, власного капіталу), практично на кожну статтю балансу. Графічно бухгалтерський рахунок представляє собою таблицю, яка відображає — назву рахунку, дві частини: ліву — дебет, праву — кредит. По дебету і по кредиту відображаються збільшення і зменшення об'єктів обліку. Підсумки записів по дебету і по кредиту називаються оборотами. Різниця між сумами оборотів по дебету і по кредиту називається залишком (сальдо). Сальдо по кожному рахунку визначається з урахуванням змін на рахунку на кінець звітного періоду.

**Метод подвійного запису** полягає в тому, що господарські операції відображаються на рахунках двічі: по дебету одного рахунку і по кредиту другого рахунку в однаковій сумі. Цей метод діє по принципу тотожного відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, що забезпечує рівність оборотів по дебету і кредиту. Рахунки бухгалтерського обліку тісно зв'язані з бухгалтерським балансом. Подвійний запис обумовлений економічною суттю відображення операцій. Кожна господарська операція зумовлює однакові зміни в активах і власному капіталі з зобов'язаннями. Записи господарських операцій методом подвійного запису в бухгалтерському обліку дозволяють досягти рівності активу і пасиву бухгалтерського балансу.

**Баланс** — це спосіб групування майна підприємства по складу і джерелах їх формування в грошовому вираженні на звітну дату, це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання та власний капітал.

**Фінансова звітність** — це така бухгалтерська звітність, яка містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Звітний період для складання фінансової звітності — календарний рік. Фінансова звітність підприємства включає в себе: *баланс, звіти про фінансові результати, про рух грошових коштів, про власний капітал, примітки до звітів*. Форми фінансової звітності і порядок їх заповнення встановлюються МФУ за погодженням з Державним комітетом статистики України.



Таким чином, *метод бухгалтерського обліку* — це система способів суцільного, безперервного, взаємопов'язаного відображення та узагальнення в грошовому вимірюванні господарських засобів підприємства з метою контролю за господарською діяльністю підприємства та збереженням власності.

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 розслідування злочинів.

Основні господарські процеси промислового підприємства — це процеси постачання, виробництва та реалізації продукції.

Процеси складаються із окремих господарських операцій, змістом яких є рух засобів, зміна однієї форми майна на другу. Наприклад, при реалізації готової продукції майно підприємства змінює товарну форму на грошову.

У підприємства можуть бути і інші господарські операції, наприклад, по ремонту основних засобів, капітальному будівництву тощо. Однак основний зміст його роботи складають операції процесів постачання, виробництва та реалізації готової продукції.

Вони взаємопов'язані, доповнюють один одного та є об'єктами бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік дає вичерпну характеристику господарської діяльності підприємства, фіксуючи усі господарські операції і процеси, у тому числі й негативні. Як відомо, злочини, скоєні в економічній сфері, здебільшого мають завуальований характер, отже їх викриття неможливе без копіткого вивчення облікової документації.

При аналізі господарської діяльності підприємства важливо враховувати таку особливість бухгалтерського обліку, як взаємозв'язок усіх його складників. Використання з метою приховування злочину окремих елементів обліку обов'язково спричиняють зміни інших елементів. Ця обставина, з одного боку, сприяє викриттю розкравдань та інших корисливих злочинів, а з іншого боку, вимагає від працівників органів внутрішніх справ, які ведуть боротьбу зі злочинними проявами в економічній сфері, високого професіоналізму, неможливо без знань з економіки, зокрема без володіння технологією облікового процесу.

---

### 2.3. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ БАЛАНС В ГОСПОДАРСЬКІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЙОГО ЗНАЧЕННЯ В ЮРИДИЧНІЙ ПРАКТИЦІ

---

*Бухгалтерський баланс* — це спосіб економічного групування та узагальненого відображення у грошовій оцінці стану господарських засобів і джерел їх утворення на певну дату. Зміст, форма балансу та загальні вимоги до розкриття його статей визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87.

**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 контраktivних та контрпассивних 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.

Структура бухгалтерського балансу підприємства, рекомендована Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 2 «Баланс», є типовою. Бухгалтерський баланс як спосіб відображення майнового стану підприємства являє собою двосторонню таблицю, одна сторона якої іменується *активом*, інша — *пасивом*. Актив і пасив балансу складаються з окремих статей.

*Стаття балансу* — це показник, який відображає величину певного економічного однорідного виду засобів, джерел їх утворення та коштів у грошовому вираженні на певну дату. Грошове вираження називається *оцінкою статті*. Статті балансу, складені за певною системою відповідно до чинного законодавства, поєднують у розділи активу та пасиву.

**Актив** показує склад, розміщення, ступінь рухомості майна, предметний стан майна підприємства (ступінь ліквідності, можливість мобілізувати засоби (активи), які є в наявності для оплати боргів (пасивів) у встановлені строки).

**Пасив** джерела формування і цільове призначення однієї і тієї ж сукупності коштів, які має в своєму розпорядженні підприємство на момент складання балансу. Актив і пасив мають власну структуру в них можуть розрізнятися розділи, а також статті або, як їх іноді називають, «балансові рахунки». Ці положення універсальні, однак кількість і зміст статей балансу для різних підприємств можуть бути неоднаковими.

Актив і пасив балансу складаються також з певних розділів.

*Актив:* необоротні активи;  
оборотні активи;  
витрати майбутніх періодів.

*Пасив:* власний капітал;  
забезпечення наступних витрат і платежів;  
довгострокові зобов'язання;  
поточні зобов'язання;  
доходи майбутніх періодів.

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 частини балансу.

В бухгалтерський баланс підприємства злочинці можуть заносити неправдиві дані, тобто дані бухгалтерського балансу можуть бути сфальсифіковані.

*Способів фальсифікації бухгалтерського балансу багато, наведемо приклади деяких з них:*

- завищення (заниження) підсумкової суми розділів активу і пасиву балансу;

- занесення бездоказових записів в бухгалтерський баланс;
- не відображення здійснених господарських операцій, оформлених первинними обліковими документами, в бухгалтерському балансі;

- відображення в балансі господарських операцій згідно недоброякісних (подроблених) документів та записів на бухгалтерських рахунках і в облікових регістрах;

- неправильна кореспонденція бухгалтерських рахунків (облікових регістрів) та балансових статей;

- фальсифікація балансу шляхом заниження (завищення) залишків на початок звітного періоду розділів, балансових статей активу та пасиву балансу;

- фальсифікація балансу шляхом нерівності господарських засобів підприємства джерелам їх формування;

- фальсифікація балансу шляхом записів не на відповідних балансових статтях тощо.

Працівники правоохоронних органів повинні знати способи фальсифікації, які часто зустрічаються на практиці, та володіти методами (навичками) їх виявлення.

---

#### 2.4. БУХГАЛТЕРСЬКІ РАХУНКИ: ПОНЯТТЯ ТА ВИДИ

---

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.

На протязі місяця підприємство здійснює велику кількість господарських операцій. Тому необхідно мати поточні дані про зміни, які

виникають після господарських операцій. Такі дані про рух засобів одержують за допомогою системи бухгалтерських рахунків. Групування економічно однорідних об'єктів обліку, яке відображається на бухгалтерських рахунках, дозволяє одержати про них підсумкові, узагальнені показники. Таким чином, бухгалтерські рахунки — це проміжна ланка між бухгалтерським балансом та первинною документацією в обліковому процесі.

**Бухгалтерські рахунки** — це спосіб економічного групування, поточного відображення та контролю за господарськими засобами підприємства, джерелами їх формування та господарськими процесами.

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**.

**I. Основні рахунки** поділяються на:

а) *Інвентарні рахунки*, призначені для обліку й контролю за станом і рухом матеріальних цінностей («Основні засоби», «Виробничі запаси»).

б) *Грошові рахунки* відображають готівку в касі та грошові кошти підприємства на рахунку в банках, (вони бувають тільки активними).

в) *Рахунки капіталу* та зобов'язань призначені для обліку джерел господарських ресурсів, виділених підприємству для здійснення господарської діяльності («Пайовий капітал», «Нерозподілений прибуток», «Страхові резерви»). Усі ці рахунки є пасивними.

г) *Розрахункові рахунки* призначені для обліку розрахунків з різними підприємствами та особами. Розрахункові рахунки бувають активними, пасивними й активно-пасивними. До активних належать «Розрахунки з підзвітними особами». До пасивних розрахункових рахунків належать «Розрахунки по оплаті праці», «Розрахунки з постачальниками» тощо. До активно-пасивних відносять «Розрахунки з дебіторами і кредиторами».

**II. Регулюючі рахунки** призначені для уточнення та коректування оцінки засобів або джерел їх формування в поточному обліку. Таким рахунком, наприклад, є пасивний «Знос необоротних активів».

Рахунки, які використовуються для обліку господарських процесів та результатів виконання плану, поділяються на *розподільні, калькуляційні та порівняльні*.

а) *Розподільні рахунки* призначені для контролю за витратами підприємства і забезпечення правильності їх розподілу. Вони поділяються на:

б) *Калькуляційні рахунки* використовуються для обліку всіх витрат, пов'язаних з виробничим процесом, з подальшим визначенням фактичної собівартості виготовленої продукції. Вони завжди активні. До цієї групи відноситься рахунок «Виробництво».

в) *Порівняльні рахунки* призначені для контролю за господарськими операціями і для виявлення фінансових результатів господарської діяльності підприємства. Вони поділяються на:

г) *Регулювальні рахунки* коригують показники основних рахунків та окремих статей балансу (контрольні і додаткові).

д) *Контрольні рахунки* застосовують для регулювання підсумків активних і пасивних основних рахунків (контрактивні, контр-пасивні).

е) *Додаткові* коригують сальдо основних рахунків (активні, пасивні).

ж) *За економічним змістом (активні, пасивні)* у зв'язку з розташуванням на балансі.

з) *Балансові рахунки* — усі вище вказані рахунки, оскільки вони групуються у балансі.

і) *Позабалансові рахунки* — сальдо цих рахунків показують після підсумку балансу.

Для одержання різнобічної інформації, необхідної для управління та контролю, велике значення має застосування науково обґрунтованого **Плану рахунків**. *План рахунків* — це систематизований перелік найменувань і кодів рахунків та субрахунків бухгалтерського обліку, які використовують для відображення діяльності підприємства, установи, організації.

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 організації*.

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».

Окремим класом «0» представлені **позабалансові рахунки** та субрахунки до них 01 «Орендовані необоротні активи». Рахунок бухгал-

терського обліку — групування руху засобів підприємства їх джерел, а також господарських процесів. Рахунки, згруповані в активі балансу, називаються **активними**, а рахунки у пасиві балансу — **пасивними**.

*Активні рахунки* — групування руху, змін та засобів підприємства.

*Пасивні рахунки* — групування руху та змін їх джерел.

**Оборот** — це сума усіх господарських операцій, які протягом деякого часу перебувають на рахунку, якщо по дебету — дебетовий, а якщо по кредиту — кредитовий.

*Активні рахунки* — дебетовий оборот.

*Пасивні рахунки* — кредитовий оборот.

Але при складанні рахунків необхідно встановити, через які рахунки проходять кошти та якими ці рахунки є активними чи пасивними. На основі цієї схеми і складають рахунки. Тобто:

*Сальдо початкового залишку* — сума, яка вказується до операції.

*Збільшення суми* — *дебетовий чи кредитовий оборот* — це сума, яка надходить на рахунок.

*Зменшення суми* — це сума, яка вибуває з рахунку.

*Сальдо кінцевого залишку* — кінцеві результати після операції.

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.

Необхідність застосування методу подвійного запису впливає з економічної суті господарських операцій, що відображаються на рахунках. Кожна операція викликає зміни у двох видах активів, або у двох видах джерел, або в одному виді активів (і в тому самому розмірі) та відповідному виді джерел засобів чи коштів [26, с.42]

**Метод подвійного запису** має велике значення для цього рівняння контролю за правильністю відображення господарських операцій на

бухгалтерських рахунках, оскільки кожна операція відображається по кредиту і дебету рахунків в однаковій сумі.

Основою запису на рахунках бухгалтерського обліку є документ. Взаємозв'язок між рахунками бухгалтерського обліку при реєстрації господарської операції способом подвійного запису називається кореспонденцією рахунків, а рахунки, що беруть участь у цьому взаємозв'язку, — кореспондуючими [26, с.44]

**Кореспонденція рахунків** позначається у рахунках відповідним записом — *проводкою*, яка може бути простою і складною. При простій проводці між собою пов'язані два рахунки, тобто операція відображається по дебету одного і кредиту іншого рахунку. Складним записом є такий, при якому дебетується два або кілька рахунків, а кредитується один або навпаки. При цьому повинен зберігатися принцип подвійного запису, тобто загальна сума на одному боці кількох рахунків повинна дорівнювати сумі, записаній на протилежному боці кореспондуючого рахунку [26, с.44]

З метою уявлення злочинів злочинці (частіше працівники бухгалтерії) можуть фальсифікувати записи на бухгалтерських рахунках. Але захисні якості бухгалтерських рахунків, такі як правило «подвійного запису», правила виправлення помилкових записів на бухгалтерських рахунках, дебетове сальдо в активних рахунках, кредитове сальдо в пасивних рахунках тощо, мають велике значення для практики боротьби з економічною злочинністю. Наприклад, коли в активних рахунках встановлюється кредитове сальдо, або, навпаки, в пасивних рахунках — дебетове сальдо, то це стає доказом скоєного злочину.

Вказане правило має важливе доказове значення при розслідуванні під час слідства та у суді по кримінальних справах про крадіжки, привласнення та посадові злочини. Тому необхідність та значення знань теорії бухгалтерського обліку для працівників правоохоронних органів дуже велика.

Наведемо деякі способи фальсифікації записів на бухгалтерських рахунках та методи їх виявлення:

1) збільшення (заниження) залишку на кінець звітної періоду (сальдо) в рахунках — необхідно зробити арифметичну перевірку;

2) неправильне перенесення (запис) залишку на початок звітної періоду (сальдо) нового рахунку зі старого — провести взаємний контроль нового та старого рахунку та арифметичну перевірку кінцевого сальдо старого рахунку;

3) виконання бездокументальних записів (проводок) на рахунках — провести взаємний контроль первинних облікових документів та записів на бухгалтерських рахунках;



4) не відображення господарських операцій, які підтвержені первинними обліковими документами, на рахунках — взаємний контроль первинних облікових документів та записів на бухгалтерських рахунках;

5) неповне відображення господарських операцій, оформлених первинними обліковими документами — взаємний контроль первинних облікових документів та записів на бухгалтерських рахунках;

6) підчистки, витирання, виправлення записів не по правилах, виправлення записів на рахунках — формальна перевірка рахунків; проведення почеркознавчої експертизи рахунків;

7) порушення правил кореспонденції рахунків, неправильна кореспонденція рахунків (дуже складно це виявити) — залучення спеціаліста-бухгалтера; призначення судово-бухгалтерської експертизи;

8) проведення записів на рахунках по фальсифікованих або частково фальсифікованих первинних облікових документах — встановлення фальсифікованих первинних документів; взаємний контроль первинних облікових документів (в тому числі і фальсифікованих) та бухгалтерських рахунків;

9) недостатня деталізація аналітичного обліку на відповідних рахунках для не відображення крадіжок за рахунок пересортування товарно-матеріальних цінностей — призначення судово-бухгалтерської експертизи; залучення спеціаліста-бухгалтера; відновлення аналітичного обліку по матеріальним цінностям;

10) свідоме відмова від ведення аналітичного обліку по рахунку «Розрахунки з різними дебіторами та кредиторами» — призначення судово-бухгалтерської експертизи; залучення спеціаліста-бухгалтера; відновлення аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами та кредиторами;

11) виконання незаконних операцій на рахунках та їх завуальованя шляхом складних бухгалтерських проводок — залучення спеціаліста-бухгалтера; взаємний контроль первинної облікової документації та бухгалтерських рахунків; проведення документальних ревізій.



### КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ

1. Дати характеристику судової бухгалтерії, її призначення та структури.
2. Дати визначення господарського обліку та його складових.
3. Що є об'єктом та предметом бухгалтерського обліку?
4. Назвіть елементи методу бухгалтерського обліку.

5. Дайте визначення завдань судової бухгалтерії.
6. Назвіть зміни в балансі під впливом господарських операцій.
6. Що відображається в плані рахунків бухгалтерського обліку?
7. Які документи регулюють організацію та ведення бухгалтерського обліку в Україні.
8. Назвати законодавчі документи які регулюють складання фінансової звітності.
9. Дати визначення кожному спеціальному методу бухгалтерського обліку: документація, бухгалтерський рахунок, подвійний запис, калькуляція, інвентаризація, баланс, оцінка, звітність.
10. Дати характеристику кореспонденції бухгалтерських рахунків.
11. Яка структура активу балансу?
12. Яка структура пасиву балансу?
13. Назвіть основну властивість бухгалтерського балансу.
14. В чому полягає взаємозв'язок між системою рахунків і бухгалтерським балансом?
15. Що є підставою відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку?
16. Якими способами здійснюється виправлення помилок у бухгалтерському обліку?
17. Як використовуються знання судової бухгалтерії в юридичній практиці?



---

### ТЕСТОВІ ПИТАННЯ

---

- 1. Який з елементів методу бухгалтерського обліку використовується для фіксації господарських фактів?**
  - а) інвентаризація;
  - б) бухгалтерський рахунок;
  - в) калькуляція.
- 2. Назвіть які види оборотів по бухгалтерським рахункам існують**
  - а) активні;
  - б) кредитові;
  - в) активно-пасивні.
- 3. Що відображається в активі балансу:**
  - а) засоби;
  - б) джерела засобів;
  - в) грошові кошти.

**4. Баланс поділяється на дві частини:**

- а) необоротні активи та оборотні активи;
- б) актив та пасив;
- в) кошти та зобов'язання.

**5. Подвійний запис це:**

- а) обороти на одному рахунку та обороти на другому рахунку;
- б) сальдо в одному рахунку і сальдо в другому рахунку;
- в) запис по дебету одного рахунку і по кредиту другого.

**6. Дебетовий оборот по активному рахунку показує:**

- а) приход;
- б) збільшення;
- в) зміни в активі балансу.

**7. Ліва сторона рахунку носить назву:**

- а) актив;
- б) зобов'язання;
- в) дебет.

**8. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку, збереження документів, фіксація усіх господарських фактів, реєстрації та звітності несе:**

- а) головний бухгалтер;
- б) власник або власники;
- в) уповноважені власником особи.

**9. Реєстрація господарських операцій на рахунках проводиться на підставі:**

- а) зведених бухгалтерських документів;
- б) первинних бухгалтерських документів;
- в) документів оперативного обліку.

## Розділ 3

---

# ФОРМИ І ЕТАПИ ОБЛІКОВОЇ РОБОТИ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ. МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ДОКУМЕНТІВ

---

### 3.1. КЛАСИФІКАЦІЯ ОБЛІКОВИХ ДОКУМЕНТІВ ТА МЕТОДИ ЇХ ДОСЛІДЖЕННЯ

---

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.

*Документація* — це важливе джерело одержання інформації про господарську діяльність підприємства, засоби контролю за роботою окремих матеріально відповідальних осіб та підприємства в цілому. Документація — це один із елементів методу бухгалтерського обліку.

*Документація* — це спосіб суцільного та безперервного відображення господарських операцій з метою одержання необхідної інформації про здійснення господарських операцій, а також виконання наступних записів в системі рахунків бухгалтерського обліку та бухгалтерського балансу в цілому.

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 МФУ № 88 от 24.05.95. «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку».

**Первинні документи**, у тому числі на паперових і електронних носіях інформації, для набуття ними юридичної сили повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа;
- код форми документа;
- дату та місце складання;
- зміст господарської операції;
- вимірювачі господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особисті підписи.

Залежно від характеру господарської операції у первинних документах можуть бути наведені додаткові реквізити (номер документа, назва та адреса підприємства, печатка підприємства та інші).

Застосування при обробці економічної інформації засобів автоматизації та комп'ютеризації призвело не тільки до суттєвих змін у техніці обліку та у формах його ведення, але і до появи нових типів документів — магнітних носіїв, дисків тощо. Проте необхідно розуміти, що зміст документа як письмового свідоцтва законності здійснення господарської операції залишився тим самим. Змінилася тільки його форма.

*На вимогу контролюючих або судових органів та клієнтів, документи на електронних носіях інформації відтворюються у копіях, на паперових носіях за рахунок і власними силами підприємства або установи.* При складанні на електронних носіях облікових реєстрів підприємства й установи зобов'язані забезпечити технічні засоби для відтворення документа у зручному для читання вигляді. Відповідальність за правильність інформації в облікових реєстрах несуть особи, які склали і підписали їх.

*Первинні документи* повинні бути складені в момент здійснення господарської операції, а якщо це неможливо — безпосередньо після її закінчення. Вільні рядки у первинних документах обов'язково прокреслюються.

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).

**Помилки у первинних документах** виправляються:

- **коректурним способом:** неправильний текст або сума закреслюється однією рисою так, щоб можна було прочитати виправлений текст, а зверху надписується правильний текст або сума;

- **способом «червоного сторно»** — неправильний запис записується червоним і поряд проводиться запис синім або другим кольором правильно;

- **спосіб додаткового запису** — спосіб застосовується у випадку, якщо кореспонденція рахунків вказана правильно, але запис зроблений в сумі меншій чим треба було. При цьому на різницю в сумі виконується додатковий запис з тою ж кореспонденцією рахунків.

Виправлення повинні бути застережені надписом «виправлено» і підписом осіб, що підписали документ, із зазначенням дати виправлення.

На практиці іноді для вуалювання правопорушень виконують недостовірні сторнувальні чи додаткові записи в самих документах, або у бухгалтерських довідках, які прикріплені до них. Тому необхідно надавати велику увагу вказаним записам в бухгалтерських документах та облікових реєстрах під час розслідування кримінальної справи.

Інформація, що міститься в прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного і аналітичного обліку шляхом подвійного запису 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 несвочасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали і підписали ці документи.*

**Первинні бухгалтерські документи** — це основа для записів у бухгалтерському обліку, в той же час вони мають велике оперативне значення, тому що з їх допомогою виконується управління господарською діяльністю, поточний аналіз господарської діяльності та встановлюються причини відхилень, перевіряється законність тих чи інших господарських операцій. На практиці вказані якості документації називають контрольно-аналітичною функцією. З допомогою документів перевіряється достовірність витрачання грошових та матеріальних цінностей, діяльність по правильному обліку та збереженню вказаних

цінностей з боку матеріально відповідальних осіб. Документи дозволяють розкривати та попереджувати крадіжки грошових коштів та майна.

В практиці розслідування кримінальних справ по крадіжкам власності, посадових та господарських злочинів слідчі та суди часто стикаються з бухгалтерськими документами та записами, які відображають незаконні господарські операції. Такі документи допомагають встановити події злочину та стають доказами по справі. Тому вміння розібратися у бухгалтерських документах, без допомоги спеціаліста-бухгалтера, має велике значення для працівників правоохоронних органів в розслідуванні злочинів та в судовому розгляді кримінальних справ.

Рациональна організація обліково-аналітичної роботи на підприємстві передбачає застосування ефективної форми бухгалтерського обліку.

Під **формою бухгалтерського обліку** розуміють певну систему реєстрів бухгалтерського обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад 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.

**Журнали-ордери** побудовано за кредитовою ознакою. За кредитом відповідного синтетичного рахунку облікова інформація в журналі-ордері систематизується у відповідних графах реєстру в розрізі кореспондентських дебетових рахунків. Використовуються журнали-ордери як для окремого рахунку, так і для груп взаємопов'язаних між собою рахунків. Накопичувальні та групувальні відомості складають додаткові аналітичні показники, їхні підсумки переносять до журналів-ордерів.

Поряд із журналами-ордерами на підприємствах ведеться *Головна книга*, у якій відображаються підсумки за звітний місяць за кожним рахунком з відповідних журналів-ордерів. При цьому кредитовий оборот із журналу-ордеру за певним рахунком переноситься загальною сумою, а дебетовий оборот кожного рахунку Головної книги формується із різних журналів-ордерів. Головна книга відкривається на рік, при цьому кожному місяцю виділяється окремий рядок.

У *реєстрах журнально-ордерної форми* обліку всі господарські операції систематизуються в економічні групи, що дозволяє складати

періодичну і річну звітність, здійснювати контроль за зберіганням майна і його використанням, управляти економікою підприємства, аналізувати результати господарської діяльності.

Рух документів у бухгалтерському обліку від моменту їх складання до здачі в архів називається документообігом. *Документообіг* регламентується графіком, який складається головним бухгалтером і затверджується наказом керівника підприємства.

Первинні документи, облікові реєстри, бухгалтерські звіти та баланси до передачі їх в архів повинні зберігатися в бухгалтерії у спеціальних приміщеннях або шафах під відповідальністю особи, уповноваженої на це головним бухгалтером. **Відповідальність за збереження первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерських звітів та балансів, оформлення та передачу їх у встановленому порядку до архіву несе головний бухгалтер, або особа, уповноважена власником.**

**Бухгалтерські документи класифікуються за кількома ознаками:**

- **призначення,**
- **джерела виникнення,**
- **походження, якісні ознаки тощо.**

*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*:

*а) Розпорядчі документи* містять у собі накази або завдання на проведення будь-яких господарських операцій. Це, наприклад, чек на одержання готівки з розрахункового рахунку підприємства, доручення на придбання товарно-матеріальних цінностей тощо.

*б) Виконавчі документи* засвідчують здійснення господарської операції, крім того, вони є підставою для облікових записів. До виконавчих документів належить видаткова накладна на видачу сировини або матеріалів зі складу тощо.

*в) Комбіновані документи* містять у собі одночасно елементи розпорядчого та виконавчого документів, тобто і наказ про здійснення господарської операції, і доказ того, що вона проведена. Таким документом є, наприклад, видатковий касовий ордер, що включає розпорядження на здійснення операції і, водночас, відмітку про виплату особі грошей з каси підприємства.

При дослідженні документів з метою підтвердження або спростування відомостей про корисливі зловживання необхідно мати на увазі, що документи, які мають різне призначення, але стосуються однієї го-



сподарської операції, тісно пов'язані між собою. Відсутність розпорядчого документа при наявності виконавчого ставить під сумнів законність і вірогідність здійснення господарської операції.

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

а) **Первинні документи** фіксують господарські операції безпосередньо. Вони складаються в момент здійснення операції, або після її завершення. Прикладом таких документів є прибутковий касовий ордер, рахунки на оплату, вимоги, накладні тощо.

б) **Зведені документи** відображають ряд операцій, проведених протягом певного часу, і складаються на підставі первинних документів. До зведених документів відносяться реєстри платіжних вимог, звіти касира та інших матеріально відповідальних осіб, накопичувальні відомості тощо.

Зведені документи тісно пов'язані з первинними, тому що зведені документи складаються на основі первинних документів. Виявлення у звітах матеріально відповідальної особи записів не підтверджених первинними документами, свідчать про ознаку можливих корисливих зловживань.

**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, накладна, виписки з розрахункового рахунка та інші).

**6) За якісними ознаками** документи поділяються на *доброякісні та недоброякісні*

*Доброякісним* може бути визнаний будь-який документ, що відповідає всім вимогам, викладеним у чинному Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

*Недоброякісні* документи у свою чергу поділяють на *фіктивні, підроблені і безтоварні*.

Документ, якого не існує і який видається з певною метою за дійсний, кваліфікується як фіктивний. У практиці облікової діяльності поняття фіктивного документа тісно пов'язане з поняттям зведеного документа, якщо у зведеному документі відображена господарська

операція на підставі неіснуючого первинного документа, такий запис у зведеному документі вважається **фіктивним**.

**Підроблений** документ подає господарську операцію у перекрученому вигляді. Характер фальсифікації може бути різний: підробка реквізитів, наприклад: підписів, зміна назви товару, підробка кількісних та якісних показників. Наприклад, для фальсифікації нестачі грошових коштів, прибуткування грошових коштів першого числа місяця оприбутковують по касі 9-го числа місяця; у відомості на видачу заробітної плати фактично працюючих на підприємстві осіб збільшений загальний підсумок у графі «Сума до видачі»

**Безтоварний** документ відображає неіснуючу господарську операцію. За формою найчастіше він буває доброякісним, а за змістом — фіктивним, формальна доброякісність безтоварного документа забезпечується матеріально відповідальною особою з тією метою, щоб безтоварна операція в ході проведення ревізії не була викрита. Здійснення безтоварних операцій на практиці може супроводжуватися скоєнням таких корисливих злочинів, як розкрадання матеріальних та грошових коштів, порушення правил торгівлі і навіть хабарництво.

**Безгрошовим документом** буде такий документ, як касовий видатковий ордер з розпискою про одержання грошей, але одержувач гроші не отримував.

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

У діяльності органів внутрішніх справ щодо виявлення корисливих злочинів робота з документацією посідає важливе місце. Згідно ст. 65 Кримінально-процесуального кодексу України документ є одним із видів доказів, на підставі якого орган дізнання, слідчий або суд встановлюють наявність або відсутність у діях особи складу злочину. В роботі підрозділів 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.

**Кожний безтоварний чи безгрошовий документ є підробленим документом, але не кожен підроблений документ є безтоварним**

*чи безгрошовим. Ці обставини мають велике практичне значення в правоохоронній діяльності.*

При аналізі обліково-звітної бухгалтерської документації оперативні працівники правоохоронних органів та слідчі повинні встановити:

- чи своєчасно склалися бухгалтерські документи;
- чи достовірно відображалися господарсько-фінансові операції;
- механізми скоєння злочинів з допомогою бухгалтерських документів;
- коли і ким був здійснений фінансово-господарський контроль;
- який розмір матеріальної шкоди;
- хто із посадових та матеріально відповідальних осіб повинен нести персональну відповідальність за привласнення, розтрату товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів.

*До формальних ознак, згідно яких оперативні працівники відділів по боротьбі з економічною злочинністю, слідчі, ревізори, експерти можуть вирізняти підробки в бухгалтерських документах, відносять:*

- ◆ складання обліково-звітних бухгалтерських документів з порушенням встановленої форми;
- ◆ незаповнення, недооформлення первинних облікових документів та документів звітності;
- ◆ взаємна невідповідність окремих реквізитів в одному або в кількох взаємопов'язаних бухгалтерських документах;
- ◆ відсутність біля бухгалтерського документа необхідних додатків або їх невідповідність;
- ◆ підпис бухгалтерських документів посадовими, матеріально відповідальними особами, які не мають права підпису;
- ◆ відсутність в бухгалтерських документах необхідних печаток, штампів.

Оперативні працівники, слідчі повинні вилучити, оглянути та залучити до кримінальної справи бухгалтерські документи та чорнові записи як речові та письмові докази. На стадії порушення кримінальної справи оперативний працівник вилучає документи згідно складеного протоколу вилучення. Згідно порушеної кримінальної справи слідчий складає постанову та протокол виїмки, копія якого передається під розписку відповідним посадовим особам підприємства. В присутності оперативного працівника, слідчого, які виконують вилучення або виїмку бухгалтерської документації, бухгалтер підприємства зі згоди вказаних осіб може зробити копії документів.

Бухгалтерські документи з додатками до них, як правило, групуються.

*Перша група* — документи, які регулюють фінансово-господарську діяльність юридичних чи фізичних осіб: нормативні акти, укази, постанови, накази, статут, протоколи зборів учасників.

*Друга група* — документи, які фіксують господарські операції: наряди на роботи, накладні на відпуск продукції, подорожні листи, пропуск на вивіз товару, касові ордери, платіжні доручення тощо.

*Третя група* — документи сурового обліку, звітності та переписка щодо них, зведені бухгалтерські документи, облікові реєстри.

*Четверта група* — документи, які свідчать про контроль за фінансово-господарською діяльністю підприємства: акти інвентаризацій, ревізій, звіти про виконання висновків перевірок.

**Підроблені документи** залучаються до справи в якості речових доказів. З допомогою вказаних документів можна визначити не тільки матеріальну шкоду, але й спосіб крадіжки та коло осіб, які брали участь у скоєнні злочину.

Таким чином, правильне групування облікових документів щодо якісних ознак допомагає найбільш повно та ефективно проводити розслідування крадіжок та інших зловживань, які вчиняються посадовими особами.

**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, досудового слідства та судами на підставі постанови цих органів у відповідності до чинного кримінально-процесуального законодавства.

Крім того, при проведенні документальних ревізій на підставі Закону України «Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні» 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 (зі змінами та доповненнями).

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 (зі змінами та доповненнями).

*Облікові реєстри, первинні бухгалтерські документи тощо можуть бути сфальсифіковані, тобто в них можуть вносити працівники бухгалтерії, матеріально відповідальні особи (комірники, касири тощо) та інші зацікавлені особи підроблені записи. Наведемо кілька способів фальсифікації облікових реєстрів та методи їх виявлення:*

- *бездокументальні записи в облікові реєстри (операції, які не здійснювались, первинні документи відсутні) — взаємний контроль первинних облікових документів та облікових реєстрів;*

- *записи в облікові реєстри операцій, які фактично не здійснювались, але оформлені первинними документами (записи на основі підроблених документів або фальсифікованих первинних документів) — методи фактичної перевірки господарських операцій (інвентаризація тощо); взаємний контроль первинних облікових документів та облікових реєстрів;*

- *виправлення в облікових реєстрах не по правилах: 1) дописки, виправлення записів; 2) виправлення цифрових даних, підчистки; 3) виправлення без бухгалтерської довідки тощо — взаємний контроль первинних облікових документів, бухгалтерських довідок та облікових реєстрів; формальна перевірка облікових реєстрів; перевірка облікових реєстрів щодо правильності виконаних виправлень («червоне сторно», коректурний спосіб, додатковий запис); проведення почеркової експертизи;*

- *проведення «безтоварних», «безгрошових» записів в облікові реєстри — взаємний контроль облікових реєстрів та первинних облікових документів; проведення контрольних перевірок;*

- *фальсифікація облікових реєстрів при автоматизованій системі обліку: 1) за рахунок неправдивої інформації; 2) використання неправильних кодів на первинних документах; 3) викривлення програм обробки даних; 4) знищення програм та інших документів;*

- проведення записів в Головній книзі за фальсифікованими синтетичними обліковими регістрами (журналами-ордерами та відомостями) — викриття фальсифікованих записів в синтетичних облікових регістрах; взаємний контроль первинних облікових документів та облікових регістрів.

---

### 3.2. ФОРМИ І ЕТАПИ ОБЛІКОВОЇ РОБОТИ

---

Бухгалтерські рахунки визначають собою спосіб економічного групування, поточного відображення та контролю господарських засобів підприємства, джерел їх формування та господарських процесів.

За способом групування та узагальнення облікових даних відокремлюють такі бухгалтерські рахунки: 1 порядку (синтетичні); 2 порядку (субрахунки); 3 порядку (аналітичні).

Рахунки, безпосередньо пов'язані з бухгалтерським балансом, називають **рахунками синтетичного обліку**. Вони ще називаються *балансовими рахунками*, які узагальнюють облік господарської діяльності підприємств за економічно однорідними групами у грошовому вираженні. Ці рахунки відкривають відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку. Вони відображають рух коштів і їх джерел в узагальненому вигляді. Бланки, журнали і книги, де відкриваються такі рахунки, і узагальнюється накопичена в них інформація, називаються *регістрами синтетичного обліку*. Прикладом таких регістрів є Головна книга, а також, що часто застосовується, Оборотна відомість по синтетичних рахунках, яку називають *оборотним балансом*.

**Субрахунки** — це синтетичні рахунки 2 порядку. Наприклад: субрахунок «МШП на складі» пов'язана зі синтетичним рахунком 1 порядку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети». Субрахунок ділить рахунок на частини. Найбільший обсяг інформації про господарську діяльність підприємства містить Головна книга. Головна книга складається щомісяця і в ній для кожного синтетичного рахунку відводять окремий розгорнений лист, ліва частина листа представляє дебет, права — кредит цього рахунку.

Разом з тим синтетичний облік виявляється недостатнім для рішення багатьох більш конкретних задач господарського управління, в тому числі і по забезпеченню збереження майнових цінностей, що належать підприємству. З даних синтетичного обліку не можна дізнатися, наприклад, прізвища підзвітних осіб, за якими продовжує рахува-

тися заборгованість. Такі більш конкретні відомості містяться на рахунках аналітичного обліку. Вони відкриваються на основі і в розвиток певного синтетичного рахунку.

**Аналітичні рахунки дають змогу детально охарактеризувати засоби підприємства та їх джерела. За допомогою таких рахунків здійснюють аналітичний облік.** Бланки, в яких ведуться рахунки аналітичного обліку, називають *Регістрами аналітичного обліку*. Це можуть бути спеціальні Відомості обліку, які відкривають щомісяця для кожного співпадати з оборотами і залишками по відповідному обороту, що виконують одночасно функцію синтетичного і аналітичного обліку, картки аналітичного обліку, оборотні відомості по аналітичних рахунках.

Важливо знати, що на основі документів, які надходять в бухгалтерію, аналогічні записи (часто різними виконавцями) виконуються як у синтетичні, так і у аналітичні рахунки. Підсумкові дані аналітичного обліку повинні співпадати з оборотами і залишками по відповідному синтетичному рахунку. З метою перевірки взаємозв'язку синтетичних і аналітичних рахунків складають *оборотні відомості*, де відображають залишки на початок і на кінець звітного періоду, обороти по дебету і кредиту синтетичного рахунку за звітний період.

**Оборотна відомість** — спосіб узагальнення оборотів і залишків рахунків за звітний період, а також засіб зв'язку між балансом і синтетичними рахунками. Оборотну відомість 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 одержаних 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.

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.

## ОБОРОТНА ВІДОМІСТЬ ЗА СИНТЕТИЧНИМИ РАХУНКАМИ

Рахунок	Сальдо на 01.01.		Обороти за місяць		Сальдо на 01.02.	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Основні засоби	712 000	—	168 000	90 000	790 000	-
Матеріали	36 000	—	144 000	100 000	80 000	-
Виробництво	4000	—	100 000	-	104 000	-
Каса	2000	—	28 000	-	30 000	-
Розрахунковий рахунок	98 000	—	—	78 000	20000	-
Статутний капітал	—	817 000	90 000	168 000	-	895 000
Кредити банків	—	20 000	20 000	15 000	-	15 000
Постачальники	—	15 000	15 000	114 000	-	114 000
<i>Разом</i>	852 000	852 000	565 000	565 000	1 024 000	1 024 000

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. 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:

**ОБОРОТНА ВІДОМІСТЬ  
ЗА АНАЛІТИЧНИМИ РАХУНКАМИ  
ДО СИНТЕТИЧНОГО РАХУНКУ «МАТЕРІАЛИ» ЗА СІЧЕНЬ 2009 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	Сума		
Сталь	Т	150	100	15 000	880	132 000	600	90 000	380	57 000
Латунь	Т	200	55	11 000	120	24 000	50	10 000	125	25 000
<i>Разом</i>	—	—	—	26 000	—	156 000	—	100 000	—	82 000



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.

---

### **3.3. МЕТОДИ ДОСЛІДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКИХ (ОБЛІКОВО-РОЗРАХУНКОВИХ) ДОКУМЕНТІВ**

---

На підприємствах і в організаціях всі матеріальні та грошові ресурси обліковуються за їх рухом, накопиченням та витрачанням, встановлюється відповідний контроль.

В такій ситуації прямі привласнення та розтрати ведуть до невідповідальності в обліку та викриваються шляхом ревізій, інвентаризацій та іншими методами фінансового контролю.

Тому злочинці спочатку накопичують резерви до крадіжки у вигляді необлікованих надлишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів.

Для цього вони використовують недоліки в документальному оформленні господарських операцій, в бухгалтерському обліку та контролі виробничого процесу. В результаті, вони можуть скласти такі обставини, при яких крадіжки власності та майна не приводять до нестач товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів.

Способи розкрадання, в тому числі накопичення надлишків, які не відображені у обліку, запасів сировини, готової продукції, товарів і грошових коштів, а також способи маскування злочинних дій у багатьох випадках пов'язані із знищенням деяких первинних облікових документів, внесенням в документи підроблених записів.

Крім того, крадії, як правило, ведуть неофіційні записи. Для виявлення та попередження таких замаскованих крадіжок виникає необхідність виявлення та дослідження документів, облікових записів, матеріалів фінансового контролю.

Тому працівники правоохоронних органів (особливо слідчі, оперативники) повинні знати класифікацію бухгалтерських документів та методи їх дослідження, методи фактичного контролю господарських операцій.

У системі методів судової бухгалтерії методи дослідження документів посідають особливе місце у зв'язку з обов'язковістю його застосування під час формування доказової бази в окремих кримінальних справах.

Методи дослідження документів 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 [13, с.114]**

***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.

**Методи дослідження окремого документа** включають в себе формальну, нормативну і арифметичну перевірку.

**Формальна перевірка**, або зовнішній огляд документа, складається з двох основних і послідовних етапів: аналізу дотримання встановленої форми документа і детального вивчення обов'язкових його реквізитів.

*На першій стадії* огляду увага ревізора, оперативного працівника, слідчого може залучити вказані раніше порушення формальної вимоги.

*На другому етапі* огляду з'ясовують, чи немає в документі сумнівних реквізитів.

**Нормативна перевірка** являє собою глибоке вивчення змісту відображеної в документі господарської операції з точки зору його відповідності діючим нормам, правилам і інструкціям.

**Арифметична перевірка** — це контроль за правильністю самих різноманітних підрахунків, зроблених при складанні конкретного бухгалтерського документа. Рахункова перевірка дає змогу виявляти випадки розкрадань шляхом завищення результатів у горизонтальних і вертикальних графах платіжних відомостей та інших документів, неправильного підрахунку відсоткового вмісту сировини і продукції різних сортів та відходів у партіях товарів, установлювати розмір заподіяного збитку.

*Наприклад,*

• *в одному торговому центрі документальна ревізія не встановила будь-яких порушень, але увагу оперативного працівника притягнув акт № 5 від 17.07.2007 р. на списання овочів, що втратили свої якості, на суму — 3700,00 грн. Акт складено на бланку, який виготовлено*

28.09.2007 р. Протиріччя в датах дало можливість думати про підробку з метою заволодіння вищевказаною сумою, що у подальшому підтвердилося;

• у магазині здійснювалися крадіжки грошових коштів. Бухгалтерські документи нарахування та видачі оплати праці сумніву не визивали по формальних, нормативних ознаках. Тоді оперативний працівник почав проводити арифметичні підрахунки по рядках та графах платіжної відомості і встановив великі розбіжності. Арифметична перевірка дозволила встановити завищення підсумків у графах «всього нараховано» та «до видачі на руки» у платіжній відомості. Ініціатор злочинних дій — касир, який був прийнятий на роботу за шість місяців до документальної перевірки, та бухгалтер по оплаті праці, залучений у злочинну діяльність. Документальна ревізія встановила матеріальну шкоду у розмірі 23,0 тис. грн. Дописки виконувала в основному касир, яка робила виправлення цифри «1» на цифру «4».

**Методи перевірки взаємопов'язаних документів.** Деякі злочини, не викликаючи протиріччя з змісті окремого облікового документа, залишають сліди в системі взаємопов'язаної облікової документації. Для їх виявлення використовують методи зустрічної перевірки і взаємного контролю документів

Під **зустрічною перевіркою** розуміють зіставлення різних примірників одного й того ж документа. Зустрічна перевірка є ефективним методом з'ясування реальності та правильності відображених у документах різноманітних господарських операцій та інших обставин. З її допомогою розкриваються такі зловживання, як, наприклад, наявність різних екземплярів одного й того самого документа у кожній із сторін — учасників двосторонньої операції.

Наприклад, у їдальню надходили продукти харчування від приватних підприємців, які надавали покупцю не заповнені бланки накладних. Шеф-кухар у ці бланки записував операції, які фактично не здійснювалися (назви товару, ціни товару, кількість товару). В результаті цих дій, шеф-кухар та комірник проводили реалізацію продуктів харчування, списували фактично не одержані продукти, а одержані гроші привласнювали. При дослідженні документів щодо фактично проведених господарських операцій була проведена зустрічна перевірка накладних постачальників, які знаходилися у звітах шеф-кухаря та накладних, які знаходилися безпосередньо у постачальників. В результаті були встановлені види продуктів харчування та їх кількість, що були вкрадені.

**Зіставлення документів**, що відображають операції (факти), із документами їхнього обґрунтування. Цей метод спрямований на вияв-

лення протиріч між різноманітними документами й операціями. Наприклад, можуть бути зіставлення: оплачених рахунків із договорами, прибутковими і видатковими накладними, актами приймання робіт; записами про списання матеріалів у відходи з актами на псування матеріалів; кошторисами на ремонт будинку з дефектними актами тощо [13, с.118—119].

*Зіставлення виконавчих і розпорядницьких документів.* Зіставлення перших із другими дає змогу перевірити, чи відповідають вчинені дії змісту розпорядження [13, с.119]

*Зіставлення первинних і похідних документів.* До перших документів належать такі, що безпосередньо фіксують здійснені операції або інші фактичні обставини. У похідних документах ці операції та обставини відображаються на основі первинних або інших похідних документів. Зіставлення первинних і похідних документів може виявити протиріччя між ними, вказують на можливі зловживання. Відомі, наприклад, факти, коли для приховання нестачі під час інвентаризації матеріально відповідальні особи не долучають до останнього товарного звіту окремі прибуткові документи. Натомість вони пред'являють підроблені накладні на відпускання товарів іншим організаціям, заявляючи, що не включили їх у товарний звіт помилково [13, с.119]

**Метод взаємного контролю** являє собою зіставлення самих різних документів, прямо або непрямо що відображають проведену операцію метод взаємного контролю використовується, передусім, для виявлення ознак фальсифікації в конкретних облікових документах .

*Наприклад, приватний підприсмець із приватним сільгосптоваровиробником оформили квитанцію на фіктивну закупку м'яса. До підробленої квитанції були прикладені ветеринарні свідоцтва, які були складені фельдшером — учасником крадіжок. Злочин було викрито після того, як провели взаємний контроль свідоцтв із журналом де вони реєструються на ветеринарній станції. Було встановлено, що у журналі під відповідними номерами відображена видача довідок про огляд тварин.*

**Методи перевірки документів, що відображають однорідні операції.** Перевіркою декількох документів, що відображають одну і ту ж господарську операцію, нерідко вдається викрити злочинця.

**Метод відновлення кількісно-вартісного обліку** характеризується найбільш вузькою сферою практичного застосування. Відновлення кількісно-вартісного обліку може бути суцільним або вибіркоvim. Суцільне відновлення є дуже трудомістким, тож якщо дані можна отримати шляхом перевірки руху окремих товарів або окремих груп товарів, варто проводити не суцільне, а вибіркоче відновлення [13, с.123].

*При контрольному звіренні* вивчають дані первинної документації про залишки і рух яких-небудь конкретних товарів за певний інвентаризаційний період шляхом аналізу бухгалтерських документів отримують і зіставляють наступні дані: залишок товару за інвентаризаційною відомістю на кінець інвентаризаційного періоду, порівнюється з підсумковими даними про рух цього товару за весь період, починаючи з попередньої інвентаризації [13, с.124]

---

#### 3.4. ВИКОРИСТАННЯ ДАНИХ СИНТЕТИЧНОГО ТА АНАЛІТИЧНОГО БУХГАЛТЕРСЬКОГО 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 види 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, що виникають при розслідуванні кримінальних 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 вуюлюються 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 якої-небудь

одної 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 них 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 підроблених записів, пов'язаних з маскуванням, розкраданням, що здійснюються за рахунок дебіторської заборгованості, що не вимагається.

Для потреб економічного аналізу і оперативного управління необхідно мати більш детальну інформацію про господарські операції, їх джерела і господарські процеси, ніж це може забезпечити синтетичний бухгалтерський облік.

---

### **3.5. ВІДНОВЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ, ЯК МЕТОД ЕФЕКТИВНОГО РОЗСЛІДУВАННЯ ЗЛОЧИНІВ У СФЕРІ ЕКОНОМІКИ.**

---

Ознаки слідів значної частини злочинів у сфері економіки відображаються в системі бухгалтерського обліку. Тому інформація, яка міститься в бухгалтерських документах, записах на рахунках та в звітності, повинна використовуватися при встановленні обставин, необхідних для доказування в кримінальній справі.

Так, економічна інформація про фінансово-господарську діяльність підприємств характеризує його виробничо-господарський процес (економічну діяльність). Дані економічної інформації систематизують і групують для цілей контролю за виконанням планів, використанням ресурсів підприємства.

Економічна інформація, яка характеризує стан об'єкта контролю на сучасний момент, називається оперативною, а протягом планового періоду — поточною. Перша використовується при контролі господар-

ських процесів у момент проведення їх (кількість і якість продукції конкретної партії поставки та ін.), друга — після завершення (після закінчення місяця, кварталу).

Детальніше зупинимося на поточній економічній інформації, яка узагальнює в собі результати виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства та його виробничих одиниць у системі бухгалтерського обліку безперервно за звітними періодами протягом календарного року (місяць, квартал). Її відображають у бухгалтерській і статистичній звітності і використовують для контролю виконання планів, напруженості їх, дослідження факторів, які негативно впливають на результати діяльності підприємства і його підрозділів, а також для ревізії використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, збереження суспільної власності.

*Поточна економічна інформація про стан і використання об'єкта контролю називається первинною.* В процесі обробки для цілей контролю її перетворюють на вторинну. Вона може бути також *проміжною і результативною*. Так, витрати конкретного виду матеріалів на виробництво, що відображають у кількісних і вартісних вимірниках і лімітно-забірній карті або вимозі та витрачання матеріалів (первинному документі), є первинною інформацією. Ці самі витрати, записані у реєстри бухгалтерського обліку, є вторинною інформацією, а згруповані у накопичувальних відомостях протягом місяця за окремими видами виборів — проміжною, систематизовані за статтями калькуляції після закінчення кварталу разом з іншими витратами, що стосуються цього виробу, за якою обчислено його собівартість, — результативною.

Для контролю основною є первинна інформація про господарські процеси та явища, оскільки її використовують для встановлення законності витрачання ресурсів і збереження цінностей на підприємстві, визначення матеріально відповідальних і посадових осіб за заподіяні збитки. Тому до неї висувають додаткові вимоги — достовірність інформації про об'єкт контролю та явища господарської діяльності. Від достовірності її залежить якість проміжної і результативної інформації, відображеної в системі бухгалтерського обліку.

Інформація про контрольований об'єкт (підприємство, об'єднання), утворювана на самому об'єкті, називається *внутрішньою*, а за її межами — *зовнішньою*. Інформація, яка надходить на контрольований об'єкт, є *вхідною*, а від нього — *вихідною*.

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 ускладнює 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 розслідуванні злочинів у сфері економіки — таких як розкрадання чужого майна шляхом привласнення, розтрати; шахрайство в сфері підприємницької діяльності; ухилення від сплати податків тощо — *виникає необхідність у відновленні бухгалтерського обліку, яке слід розуміти у широкому та вузькому значенні.*

*В широкому розумінні* — це відновлення систематичних записів про фінансово-господарські операції в облікових регістрах на основі первинних документів. Так трапляється, коли злочинці скоїли правопорушення та завуалювали їх шляхом вчинення підроблених записів у первинних бухгалтерських документах та регістрах з наступним знищенням або приведенням до такого стану, коли з них неможливо отримати належні дані.

*Відновлення бухгалтерського обліку у вузькому розумінні* — це відновлення складського обліку, коли він свідомо не вівся або не передбачалося його ведення, а умови для відновлення є.

Бухгалтерський облік у цьому випадку можливо завжди відновити на підставі визначеного переліку документів, які знаходяться в бухгалтерії інших підприємств, організацій, установ та комерційних банків.

На цьому етапі проблемою є мізерний досвід слідчих щодо розуміння поняття відновлення бухгалтерського обліку, процедури його проведення, сукупності документів, що підлягають перевірці, використання прийомів для здійснення перевірки, вибір спеціалістів, які будуть залучені для відновлення; питання поставлені для вирішення документальною ревізією, і, нарешті, якщо це необхідно, то і для вирішення судово-бухгалтерською експертизою тощо.

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 покласться 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 пови-

нен 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 здійснивав 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.

Розрізняють суцільне та вибіркове, повне і неповне відновлення облікових записів. *Суцільне відновлення* облікових записів означає, що за визначений проміжок часу відновлюються записи за всіма найменуваннями матеріальних цінностей. При *вибірковому* ж, відновленню підлягають лише деякі рахунки або окремі найменування цінностей.

Суцільне та вибіркове відновлення облікових записів, в свою чергу, може бути *повним* та *неповним* залежно від присутності в розпорядженні слідчого необхідної первинної документації та охоплення відновленням облікових записів всіх операцій, які стосуються руху визначених цінностей. Прикладом повного відновлення облікових записів є, зокрема, прийом відновлення кількісно-сумового обліку. Різ-

новидом неповного відновлення облікових записів є контрольне співставлення залишків.

Слід мати на увазі, що *сумовий облік* — це такий облік, при якому прибуток та витрати цінностей враховуються в бухгалтерії в сумовому вираженні, тобто враховується тільки загальна сума цінностей, які надійшли та вибули. Кількість цінностей в одиницях виміру не враховується. Сумовий облік ведеться головним чином у роздрібних крамницях, коморах, буфетах підприємств громадського харчування.

При кількісно-сумовому обліку прибуток та витрати цінностей відображаються як у сумовому вираженні, так і в натуральних вимірах. Кількісно-сумовий облік відновлюється на основі інвентаризаційних описів та первинних прибутково-видаткових документів, складених у період між двома суміжними інвентаризаціями. Відновлення кількісно-сумового обліку може бути суцільним та вибіркоким залежно від того, відновлюється рух товарів за всіма найменуваннями чи ні. Так, *найбільш характерними способами комплексної перевірки господарських операцій у процесі відновлення є:*

**1. Хронологічний (післяопераційний) документальний аналіз** однорідних операцій, що полягає у порівнянні облікових даних про рух матеріальних цінностей і грошових коштів підприємства, його підрозділів за датами здійснення операцій. Застосування кількісного аналізу операцій зумовлене важливістю виявлення фактів порушень, зловживань і крадіжок. На практиці цей спосіб називають прийомом кількісного аналізу законності і достовірності господарських операцій. Він дозволяє встановити не лише достовірність і законність операцій, але й виявити порушення за періодами, часом, відповідальними особами тощо.

Призначення цього прийому полягає у виявленні спеціалістом-бухгалтером сукупності однорідних операцій, оцінки їх змісту у відношенні законності та достовірності, повноти відображення, відсутності зловживань. Його застосовують після огляду документів, коли на перший погляд виявлені сумнівні (неможливі, випадкові, незалежні) операції. Такі операції ретельно вивчаються, встановлюючи при цьому, чи є вони сумісними. На практиці цей спосіб застосовують, коли за результатами інвентаризації не виявлено ні недостач, ні лишків цінностей або коштів. У результаті операційного аналізу можна виявити:

а) підробку документів при операціях з готівкою, рухом матеріальних цінностей;

б) наявність цінностей, які за документами надійшли в підзвіт;

в) відпуск документально неопробутованих грошових коштів та матеріальних цінностей;

г) зазначення у видаткових документах завищеної маси (кількості) відпущених цінностей тощо.

Кількісний аналіз операцій полягає у виділенні із змісту операцій ключових позицій з наступним підрахунком частоти використання певних одиниць, порівнянні показників однорідних операцій за періодичністю, а також із загальним обсягом інформації, що відображає кількісні показники цієї групи операцій.

Після огляду документів спеціаліст повинен визначити період (один-два місяці), за який необхідно провести вибірку, проаналізувати зібрані дані, а потім вирішити питання про необхідність подальшої роботи з вивчення такої сукупності сумісних однорідних операцій. Цей спосіб вимагає вміння спеціаліста використовувати інформацію, що вивчається, для порівняння одних і тих самих показників, але відображених у різних джерелах.

Виділення одиниць аналізу — найвідповідальніший момент, оскільки від нього залежить подальший успіх всієї процедури відновлення бухгалтерського обліку. Виділена одиниця аналізу повинна: мати єдиний вимірник (кілограми або тонни, штуки або метри тощо); мати зміст і співставлення. Не можна, наприклад, робити вибірку з одних документів у тоннах, а з інших — у тонно-кілометрах, з одних — в штуках, а з других — в масових одиницях тощо; на будь-якому етапі дозволяти отримувати вартісну оцінку для визначення розміру збитку; відноситись до однієї діючої особи (для встановлення винуватців порушень).

## **2. Зіставлення бухгалтерських операцій.**

Цей спосіб полягає у зіставленні між собою будь-якої документованої інформації, що відображає одну і ту ж господарську операцію. Зіставлення може бути *внутрішнім* і *зовнішнім*. При зовнішньому зіставленні порівнюються документовані операції, що відображені в декількох примірниках одного і того ж документа чи в різних документах, які знаходяться у інших господарюючих суб'єктів або у різних осіб.

Якщо одна і та ж операція відображена в документах, що знаходяться в різних підрозділах чи різних регістрах, зіставлення можливе і в межах одного підприємства. Таке зіставлення називають внутрішнім. Застосування цього способу дає можливість виявити:

а) крадіжки, що здійснюються шляхом внесення змін до змісту і кількісних показників операції в декількох примірниках документів;

б) повністю підроблені документи чи бухгалтерські записи з операцій, які в дійсності не проводились;

в) не відображення фактично здійснених операцій в окремих документах чи реєстрах.

При цьому ефективність відновлення залежить від обсягу документів, що відображають одну і ту ж операцію.

### **3. Зіставлення змісту документів, що складені на початкову операцію зі змістом документів, котрі відображають здійснення інших операцій, зумовлених першою.**

Сутність цього способу полягає в тому, що спеціаліст, перевіряючи конкретну операцію, виявляє інші обов'язкові операції, які повинні були бути здійснені внаслідок тієї, що перевіряється, та порівняти їх. Різновидом такого способу є порівняння даних про кількість виданих товарно-матеріальних цінностей з даними про тару, в якій вони перевозились. Характерно, що в практиці відновлення рідко порівнюється місткість тари з кількістю відпущених цінностей, хоча це є обов'язковою умовою для викриття зловживань.

### **4. Порівняння операцій, відображених в облікових реєстрах, із записами оперативного обліку.**

Дані оперативного обліку не є підставою для відображення господарських операцій у реєстрах бухгалтерського обліку. Як правило, працівники бухгалтерії та ревізори ці дані не контролюють. Тому особи, які здійснюють зловживання, ретельно відпрацьовують лише операції, що охоплюються бухгалтерським обліком, не звертаючи уваги на дані оперативного обліку, їх дійсний характер та обсяг можна встановити за даними оперативного обліку.

З метою спрощення обліку іноді практикується поєднання оперативного та бухгалтерського обліку. У таких випадках і бухгалтерські, й оперативні записи мають однакове доказове значення. Крім того, у ряді випадків доказову силу мають записи посадових осіб та інші неофіційні матеріали, оскільки на підставі таких матеріалів можуть бути виявлені зловживання, визначений розмір матеріального збитку, відповідальні за збиток особи та ступінь відповідальності кожного з них.

У зв'язку з тим, що оперативні та неофіційні матеріали мають специфічний, допоміжний для бухгалтера характер, спеціаліст може користуватися ними як допоміжними матеріалами. Залежно від віднесення оперативних та неофіційних записів до офіційних документів та реєстрів бухгалтерського обліку їх можна поділити на *чотири групи*:

а) документи, які не використовуються безпосередньо в бухгалтерському обліку, але складання яких передбачено відповідними інструкціями (наприклад, касові чеки або касова стрічка). Спеціаліст впевнюється в повноті таких документів та в хронологічній відповідності даним офіційних документів і бухгалтерського обліку, встановлює то-

тожність таких документів або фіксує розбіжність між ними. Якщо кількість подібних документів або зазначена в них сума перевищує кількість або суму, зазначену в регістрах обліку, спеціаліст-бухгалтер має підстави вважати, що виявлені ним розбіжності є мінімальними. Подібні документи іноді зберігаються недбало, іноді частина з них може бути вилучена або загублена. Тому, якщо кількість таких документів або зазначена в них сума виявляється меншими за кількість і суму, зазначених у регістрах, спеціаліст повинен лише констатувати розмір розбіжності, але висновків з цього приводу давати не має права;

б) документи довільно встановлені посадовими особами або матеріально відповідальними особами. Такі документи не дають спеціалісту підстав встановити розмір матеріального збитку або визначити коло матеріально відповідальних осіб, але вони можуть допомогти пояснити ті факти, які виявлені спеціалістом на підставі офіційних документів та записів в облікових регістрах;

в) регістри оперативного обліку, що доповнюють або розшифровують дані бухгалтерського обліку або мають самостійне значення. Прикладом регістру оперативного обліку, які доповнюють та розшифровують дані бухгалтерії, є картки кількісного обліку матеріальних цінностей та сальдові відомості, які на деяких підприємствах ведуть комірники. У цьому випадку застосовується сальдовий метод обліку матеріалів, що є оперативно-бухгалтерським способом внаслідок поєднання в облікових регістрах прийомів обох видів обліку. На практиці такий облік іноді ведеться з порушенням встановлених правил. Записи в оперативному, кількісному обліку матеріалів комірника та записи в систематичному сумовому, бухгалтерському обліку тих же самих матеріалів не звіряється. Перевіривши обґрунтованість оперативного обліку відповідними документами і виявивши розбіжності між ними та записами, спеціаліст може зробити відповідні висновки;

г) неофіційні записи матеріально відповідальних та посадових осіб. Слід розрізняти неофіційні записи з розписками або без розписок осіб, що беруть участь в операціях, відображених у таких записах. Якщо подібні записи підписані особами, що передали та прийняли матеріальні цінності, і в цілому відповідають даним бухгалтерського обліку, то спеціаліст може вважати їх достатніми для категоричного висновку про наявність або відсутність недостачі товарно-матеріальних цінностей. Якщо такі неофіційні документи не відображені в документах бухгалтерського обліку і не підтверджені підписами осіб, що брали участь у здійсненні операцій, то спеціаліст не може прийняти такі записи та за ними встановити розмір матеріального збитку. В цьому випадку він робить відповідні висновки лише на підставі документів та

регістрів бухгалтерського обліку, а про результати дослідження неофіційних записів тільки згадує в акті.

### **5. Перевірка об'єктивної можливості здійснення господарських операцій, відображених у документах.**

Цей спосіб застосовують у процесі дослідження операцій по роботах такого характеру, які в натурі точно перевірити неможливо (наприклад, ремонтні, будівельні та інші роботи). Ретельним аналізом можна встановити, що операції з нарахування оплати праці на ніби здійснений капітальний ремонт не супроводжуються списанням матеріалів. Іноді можна виявити, що від особи, яку наймає виконавець робіт, вимагають різних спеціальних знань, якими вона не володіє або за часом фактично не могла виконати всього обсягу робіт, зазначених у документах.

### **6. Перевірка операцій, що відображають придбання товарів у роздрібно-оптовому торговельному підприємстві способом контрольного порівняння.**

Доцільно застосувати цей спосіб за товарами, витрачання яких документується. Суть способу полягає у встановленні можливого максимального залишку конкретного виду товару на кінець інвентаризаційного періоду. Дані про максимально можливу кількість товару порівнюються з фактично виявленим його залишком на необхідну дату або останню інвентаризацію. За відсутності зловживань фактична кількість товару не може перевищувати максимально можливий його залишок.

### **7. Перевірка господарської операції в натурі.**

Застосовується цей спосіб для перевірки цінностей, придбаних протягом декількох місяців, але не списаних на витрати.

### **8. Застосування прийомів отримання пояснень при відновленні.**

Спеціалісту в ході процесу відновлення та після його завершення слід отримувати пояснення та роз'яснення від великої кількості осіб, які умовно можна поділити на дві групи: зацікавлені (посадові та матеріально відповідальні) особи, безпосередньо зацікавлені в результаті відновлення; інші особи (працівники, службовці), що не беруть участі у відновленні бухгалтерського обліку на підприємстві.

Використовуючи методи і спеціальні прийоми, необхідну нормативну базу, спеціаліст повинен отримувати максимальну інформацію профілактичного характеру. Спеціаліст, здійснивши перевірку, висновки з відновлення господарських операцій повинен викласти у спеціальному акті. Фінансово-господарські операції в ньому повинні бути вказані в хронологічному порядку, за їх назвами, змістом та у повному обсязі.

Після оформлення акта з облікових даних, вміщених у ньому, обов'язково повинна бути проведена документальна ревізія. Її метою є перевірка повноти відновлення бухгалтерського обліку. Це важливо ще і тому, що якщо по справі буде призначена судово-бухгалтерська експертиза, то експерт перед її проведенням повинен бути переконаним, що відновлення бухгалтерського обліку здійснено правильно, згідно з тими нормативно-законодавчими актами, які регламентують ведення бухгалтерського обліку в Україні. Таким чином, ревізор, залучений до цього, повинен бути кваліфікованим спеціалістом у тій сфері, документальну перевірку якої йому треба провести. Згідно з цим слідчий, який отримав матеріали по відновленому бухгалтерському обліку, повинен винести постанову про проведення документальної ревізії. На її вирішення доречно поставити, наприклад, такі питання:

- 1) чи повно та об'єктивно відновлений бухгалтерський облік на підприємстві за визначений період;
- 2) чи відповідає відновлений бухгалтерський облік на підприємстві чинним нормативним актам України, які передбачають його ведення;
- 3) чи відповідають дані відновленого бухгалтерського обліку даним фінансової та податкової звітності;
- 4) чи подавало підприємство фінансову та податкову звітність у періоді, що перевіряється;
- 5) які розбіжності виявлені між даними документів звітності і даними відновленого бухгалтерського обліку тощо.

Крім цього, на вирішення ревізора можуть бути поставлені й інші питання, на які він повинен дати роз'яснення, якщо бухгалтерський облік відновлений повністю. Слідчий, отримавши акт документальної ревізії, дає йому оцінку. Разом із загальними умовами оцінки він повинен перевірити, чи повно та об'єктивно відновлений бухгалтерський облік; чи підтверджені відновлені фінансово-господарські операції другими екземплярами первинних документів; чи відповідає відновлений облік тим нормативним актам, які регулюють його ведення.

За відновленням бухгалтерським обліком може бути призначена судово-бухгалтерська експертиза. Фактичне підґрунтя для її проведення таке ж, що і при провадженні експертизи при звичайному порядку. Разом з тим призначення судово-бухгалтерської експертизи по відновленому обліку має свою специфіку. Безпосередньо експерт-бухгалтер перед дослідженням основних питань повинен бути переконаним, що відновлення бухгалтерського обліку на підприємстві проведено правильно. У зв'язку з цим слідчий при підготовці постанови про призначення судово-бухгалтерської експертизи одним з перших для вирішення експерта питань повинен поставити питання: чи відповідає



відновлений бухгалтерський облік на підприємстві проведеним операціям та чи виконувалося законодавство з його ведення?

Тільки при отриманні експертом позитивних даних доцільно звертатися до дослідження інших питань, які стосуються фінансово-господарських операцій. Оцінка висновків експерта проводиться слідчим у тому ж порядку, згідно з чинним законодавством. Таким чином, дослідження облікових даних, які відображають рух матеріальних цінностей, проводиться з метою виявлення відхилень від звичайного порядку руху цінностей. Таке дослідження може бути проведене за допомогою відновлення облікових даних записів за документами після операційного (щоденного) аналізу руху товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів з визначенням залишку після кожної операції або дня, а також і порівняльний аналіз документів, які відображають однотипні господарські операції.

**Метод відновлення використовується слідчим** у випадках:

- занедбання, перекручування бухгалтерського (синтетичного та аналітичного обліку) або оперативного, найчастіше складського обліку;
- навмисного або через необережність знищення реєстрів бухгалтерського та оперативного обліку (якщо не знищена первинна документація);
- відсутності аналітичного обліку, коли для розпізнавання зловживань необхідно відновити кількісно-сортовий облік.

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.



#### КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ

1. Назвати особливості ведення бухгалтерського документообігу в Україні.
2. Назвати рахунки першого порядку щодо Плану рахунків.

3. Який взаємозв'язок рахунків 1, 2, 3 порядку?
4. Який порядок складання оборотних відомостей за синтетичними та аналітичними рахунками?
5. Які види необґрунтованих записів у бухгалтерському обліку та їх ознаки у синтетичних та аналітичних рахунках ви знаєте?
6. Дати визначення інвентаризації та дати перелік документів, які входять в матеріали інвентаризації.
7. Який порядок використання матеріалів відновленого бухгалтерського обліку в юридичній практиці?
8. Визначити вплив господарських операцій на фінансовий стан майна, відображеного в Балансі в Активі та Пасиві.
9. Які вимоги виставляються до змісту та оформленню бухгалтерських первинних документів?
10. Якими нормативними документами встановлюються правила, які визначають порядок складання, збереження бухгалтерських документів?
11. На які види діляться бухгалтерські документи?
12. Назвати прийоми дослідження бухгалтерських документів.
13. Дати характеристику прийому дослідження окремого документа.
14. Дати характеристику прийому дослідження кількох документів, які відображають одну й ту ж, або взаємопов'язані операції.
15. Дати характеристику методів фактичної перевірки господарських операцій.



---

### ТЕСТОВІ ПИТАННЯ

---

- 1. У яких вимірах ведеться аналітичний облік:**
  - а) у вартісних;
  - б) у кількісних та якісних;
  - в) у вартісних та кількісних.
- 2. Що відноситься до методів фактичної перевірки господарських операцій:**
  - а) калькуляція;
  - б) інвентаризація;
  - в) оцінка.
- 3. Які відомі Вам види оборотних відомостей у бухгалтерському обліку:**
  - а) по синтетичному бухгалтерському рахунку;
  - б) накопичувальні відомості;

в) сальдові відомості по рахункам матеріалів та сировини.

**4. На якій підставі ведеться аналітичний облік:**

а) на основі даних первинних документів;

б) на основі зведених даних;

в) на основі даних документів звітності.

**5. Які бувають рахунки, що відображають облік господарських засобів та їх джерел:**

а) синтетичні та аналітичні;

б) активні та пасивні;

в) активно-пасивні.

**6. У яких вимірах ведеться синтетичний облік:**

а) у кількісних та якісних;

б) у якісних;

в) у вартісних.

**7. Назвіть джерела економічного аналізу господарської діяльності:**

а) дані масової інформації;

б) дані фінансової звітності;

в) дані податкової звітності та публічної інформації.

**8. За способом виконання необґрунтовані записи бувають:**

а) доброякісні;

б) систематичні;

в) недоброякісні.

**9. На наявності яких рівностей підсумків побудована оборотна відомість за синтетичними рахунками:**

а) активу та пасиву;

б) сальдо та оборотів;

в) дебету та кредиту.

## Розділ 4

---

# ВИКОРИСТАННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ТА ЇЇ МАТЕРІАЛІВ В ПРАКТИЦІ ОВС ПІД ЧАС РОЗСЛІДУВАННЯ КОРИСЛИВИХ ЗЛОЧИНІВ

---

### 4.1. ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ: ПОНЯТТЯ ТА ВИДИ

---

Записи в бухгалтерському обліку виконуються згідно первинних облікових документів. Але при цьому можуть виникати відхилення між показниками поточного обліку та фактичною наявністю товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів.

Первинна документація не завжди може охопити всі господарські операції в момент їх здійснення (природні втрати, викликані усушкою, утрускою, використанням при зберіганні, транспортуванні, відпуску, стихійні лиха, невідповідність фактичних даних обліку через помилки, розкрадання, псування, зловживання тощо).

Для встановлення відхилень між даними бухгалтерського обліку і фактичною наявністю товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів проводиться інвентаризація.

**Інвентаризація** — це фіксація наявності майна організації, її фінансових зобов'язань на певну дату і подальше зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку. При цьому під майном організації розуміються основні кошти, нематеріальні активи, фінансові вкладення, виробничі запаси, готова продукція, товари, інші запаси, грошові кошти і інші фінансові активи, а під фінансовими зобов'язаннями кредиторська заборгованість, кредити банків, позики і резерви. Основним нормативним актом, регулюючим порядок проведення інвентаризацій і оформлення її результатів, є Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків (Наказ МФУ від 11.08.1994 р. № 69); Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу (Наказ Головного управління Держказначейства України МФУ від 30.10.1998 р. № 90), Про порядок проведення ревізії

і перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби України за завданням правоохоронних органів (затверджена наказом Голові КРУ України 26.11. 99 року № 107). Інвентаризація активів і зобов'язань підприємства регулюється ст.10 ЗУ «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», згідно з якою перевіряються й документально підтверджуються їх наявність і стан.

*Інвентаризація* — це один із елементів методу бухгалтерського обліку, який забезпечує достовірність облікових даних, їх відповідність фактичній наявності засобів шляхом звірки фактичних залишків з даними обліку та здійснення контролю за збереженням власності.

Проводиться інвентаризація шляхом перевірки в натурі наявності майна (господарських засобів) підприємства через описування, перерахунку, зважування, виміру і оцінки їх залишків і порівняння одержаних результатів з даними бухгалтерського обліку. Це дозволяє встановити розбіжність між даними обліку і фактичною наявністю засобів, тобто надлишки або нестачі, які оформляють відповідними документами і відображають в обліку.

Інвентаризація відіграє важливу роль не тільки у справі підвищення достовірності даних бухгалтерського обліку, але й є дуже важливим інструментом контролю за збереженням майна підприємств, при проведенні документальних ревізій та розслідуванні корисливих злочинів.

#### **Інвентаризація виконує наступні основні задачі:**

- 1) здійснює контроль за збереженням товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та розрахунків;
- 2) викриває неліквідні, застарілі матеріальні цінності;
- 3) здійснює перевірку виконання правил збереження матеріальних цінностей;
- 4) виконує перевірку реальних сум, які відображені у статтях бухгалтерського балансу;
- 5) встановлює надлишки або нестачі цінностей і їх регулювання та відображення в бухгалтерському обліку.

Таким чином, інвентаризація завжди виконує контрольну функцію, тобто завжди проводяться перевірки стану і збереження закріплених за матеріально відповідальними особами товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів. Основною метою даної теми є висвітлення змісту основних елементів і понять процесу проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів на підприємстві, організації чи установі, а також способів викривлення результатів інвентаризації та методів їх виявлення.

Відхилення між даними бухгалтерського обліку товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів і фактичними даними в натурі виникають в результаті:

- змін, які виникають приплин часу (гниття, усушка, утруска тощо), тобто у зв'язку з природним убутком;
- неправильного відображення в обліку даних згідно первинних облікових документів (помилки, описки) у зв'язку з халатністю працівників;
- прямого зловживання матеріально відповідальними особами шляхом обману, крадіжки та привласнення цінностей.

**Види інвентаризацій** різні і класифікуються таким чином:

1) **За характером на планові і позапланові:**

◆ *планові інвентаризації* проводяться по плану (графіку) згідно вказаних строків;

◆ *позапланові інвентаризації* проводяться за розпорядженням керівників підприємств або головних організацій, правоохоронних та інших контрольних органів. Наприклад, у випадках надходження сигналів про порушення відпуску або прийому цінностей, крадіжок і інших зловживань;

◆ при передачі матеріальних цінностей від однієї матеріально відповідальної особи до іншої після пожерів, стихійного лиха, крадіжок, звільненні, хвороби тощо.

2) **За повнотою охоплення об'єктів** на *повні* або *часткові*:

• *повна інвентаризація* передбачає суцільну перевірку всіх засобів і джерел підприємства. Вона дуже трудомістка і тому, як правило, проводиться один раз на рік — перед складанням річного бухгалтерського (фінансового) звіту;

• *часткова інвентаризація* охоплює визначену частину засобів і джерел, наприклад, наявність грошей у касі, готової продукції на складі тощо.

3) **В залежності від повторності проведення** на *первинні* та *повторні*:

◆ первинні інвентаризації проводяться згідно первинного завдання;

◆ повторні інвентаризації проводяться згідно повторного завдання.

4) **В залежності від контролюючих органів** на *відомчі* та *позавідомчі*:

• *відомчі інвентаризації* проводяться відомчими організаціями;

• *позавідомчі* проводяться позавідомчими організаціями.

*Законодавець встановив випадки, при яких проведення інвентаризації носить обов'язковий характер:*

◆ передача майна в оренду, продаж, перетворення державного або муніципального унітарного підприємства,

◆ перед складанням річної бухгалтерської звітності,

◆ зміна матеріально відповідальних осіб,

◆ виявлення фактів розкрадання, зловживання або псування майна,

- ◆ стихійне лихо, пожежа або інші надзвичайні ситуації, викликані надзвичайними умовами,
- ◆ реорганізація або ліквідація організації.

---

#### 4.2. ОСНОВНІ ВИМОГИ ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

---

Інвентаризація проводиться раптово і одночасно на всіх об'єктах із залученням фахівців, які добре знають технологію і порядок обліку, збереження та використання окремих видів матеріальних ресурсів.

Основні вимоги проведення інвентаризації:

- комісійність — будь-яка інвентаризація повинна проводитися комісією, склад якої визначається згідно наказу або розпорядження керівника підприємства, вищестоячого чи контролюючого органу. До складу інвентаризаційної комісії, як правило, повинні входити: представники адміністрації підприємства (або вищестоячих, або контролюючих органів), робітники бухгалтерії, фінансисти або економісти, матеріально відповідальні особи. При проведенні інвентаризації одночасно з проведенням документальної ревізії до складу комісії включаються ревізори;

- раптовість — початок проведення інвентаризації повинно бути раптовим для матеріально відповідальної особи. У першу чергу вимога раптовості повинна бути забезпечена, якщо інвентаризація проводиться по завданню правоохоронних органів;

- безперервність — будь-яка інвентаризація повинна проводитися безперервно на протязі встановленого строку, виключаючи знаходження сторонніх осіб у приміщенні, де проводиться інвентаризація. Під час перерви на обід, після закінчення робочого дня приміщення, в якому проводиться інвентаризація повинні замикатися та опечатуватися, при цьому ключі знаходяться у матеріально відповідальної особи, а печатка — у голови інвентаризаційної комісії;

- реальність (тобто чітке виконання встановленого порядку проведення інвентаризації) — під час перерахування залишків товарно-матеріальних цінностей повинні бути присутніми всі члени інвентаризаційної комісії.

Забороняється підписувати інвентаризаційні описи відсутніми членами комісії, робити записи в інвентаризаційних описах згідно книжних (по даних бухгалтерського обліку) залишків або зі слів матеріально відповідальної особи.

- документальна обґрунтованість — всі перераховані, виміряні та переважені товарно-матеріальні цінності і грошові кошти повинні бути відповідним чином оформлені у інвентаризаційних описах (актах).

Якщо інвентаризація проводиться на вимогу правоохоронних органів, то працівники правоохоронних органів (слідчі, оперативники тощо) до складу інвентаризаційної комісії не входять, але їм не заборонено бути присутніми при проведенні інвентаризації, але вони не мають права підпису будь-яких інвентаризаційних документів.

#### **Порядок здійснення інвентаризації:**

1. Наказом або розпорядженням керівника призначається інвентаризаційна комісія в такому складі: спеціаліст з певної групи товарів; представник бухгалтерії; представник адміністрації; матеріально відповідальна особа; ревізор (якщо проводиться ревізія); представник правоохоронних органів (якщо проводиться по їх завданню), але він не є членом комісії.

2. Інвентаризаційна комісія показує матеріально відповідальній особі наказ або розпорядження про проведення інвентаризації.

3. Матеріально відповідальна особа складає товарно-матеріальний звіт на момент інвентаризації і дає підписку про те, що всі документи з надходження та вибуття цінностей включено у звіт і жодних не оприбуткованих та неописаних цінностей немає.

4. За наявності каси інвентаризацію здійснюють кожного місяця.

5. Інвентаризацію здійснюють за кожним місцем зберігання цінностей у присутності матеріально-відповідальної особи.

6. Результати фіксують в інвентаризаційних відомостях або актах.

7. Якщо протягом дня інвентаризацію не закінчено, приміщення зачиняють і пломбують; при цьому ключ залишається в матеріально відповідальній особі, а пломбір у голови комісії.

8. Після закінчення інвентаризації на основі інвентаризаційних відомостей і облікових даних складають порівняльну відомість.

9. Після інвентаризації здійснюють вибіркові перевірки цінностей, результати якої оформлюють актом повторної перевірки.

10. У разі виявлення розбіжностей з даними обліку здійснюють повторну інвентаризацію.

**Інвентаризацію товарно-матеріальних цінностей можна розділити на три етапи:**

#### **• підготовка;**

На цьому етапі перед проведенням інвентаризації необхідно робочій комісії перевірити вимірвальні прилади (строки їх перевірки, точність, клеймування тощо), визначити: які первинні документи знаходяться у матеріально відповідальній особі та чи передані вони разом з реєстрами (описами) до бухгалтерії підприємства. До початку проведення інвентаризації у матеріально відповідальній особі не повинно залишатися ні одного первинного документа. У підтвердження цього матеріально відповідально



особа надає розписку. Щоб уникнути подальшої фальсифікації товарні звіти та прикладені до них прибутково-видаткові документи до початку проведення інвентаризації, підписуються головою комісії. В окремих випадках документи можуть бути підписані працівниками ОВС, за ініціативою яких проводиться інвентаризація.

Інвентаризаційна комісія починає роботу з опломбування всіх місць збереження цінностей. Коли інвентаризація проводиться на вимогу працівників правоохоронних органів, опечатування складів часто проводиться ними самими, як правило, до того, як призначення інвентаризація стане відоме матеріально відповідальній особі. При цьому складається акт опечатування приміщення. На період проведення інвентаризації всі операції з товарно-матеріальними цінностями зупиняються, а в приміщення збереження їх сторонні особи не допускаються. Якщо товарно-матеріальні цінності надходять під час проведення інвентаризації, то їх складають окремо і відображають у окремому опису. На першому етапі проведення інвентаризації товарно-матеріальні цінності групуються по назві, сорту, виду упаковки та у порядку, який прийнятний для перерахування, перемірювання, переважування; до них прикріплюються інвентаризаційні ярлики.

**Підготовчий етап** — полягає в тому, що перед тим, як , розпочати (на складі або в іншому приміщенні) перевірку матеріальних цінностей у натурі, інвентаризаційна комісія зобов'язана:

- опломбувати інші підсобні приміщення та місця зберігання матеріальних цінностей, які закріплені за матеріально відповідальною особою. Під час роботи інвентаризаційної комісії, а також під час перерви в її роботі ключі від місць зберігання цінностей повинні знаходитися у матеріально відповідальній особі, а печатка чи пломбір — у голови комісії (ініціатора проведення інвентаризації);
- одержати від матеріально відповідальної особи розписку про те, що всі документи, які відносяться до оприбуткування або витрачання цінностей здані у бухгалтерію, ніяких не оприбуткованих або списаних на видатки цінностей вона не має.

*Наприклад,*

...Я, (П.І.Б.), даю розписку в тому, що до початку інвентаризації всі видаткові і прибуткові документи включені у звіти, передані бухгалтерії і всі цінності, які надійшли у моє відповідальне збереження, оприбутковані, а ті що видані списані з обліку.

Останні документи по оприбуткуванню № ..., по видачі № ...

Матеріально відповідальна особа \_\_\_\_\_ (підпис).

Візування документів та одержання від матеріально відповідальної особи розписки, необхідно для того, щоб матеріально відповідальна особа у разі виявлення у ході інвентаризації нестачі цінностей або грошових коштів не склала попереднім числом безтоварний видатковий документ [26, с.24-25].

Під час проведення інвентаризації усі операції по надходженню та видачі матеріальних цінностей припиняються. Для того, щоб за період інвентаризації не була порушена діяльність підприємства, до початку перевірки зі складу відпускається в цехи або на дільниці така кількість сировини або матеріалів, яка необхідна для забезпечення нормальної роботи.

**• встановлення в натурі фактичної наявності матеріальних цінностей (зняття залишків) і оцінка їх;**

На цьому етапі встановлюється фактична наявність товарно-матеріальних цінностей шляхом перерахування, зважування, обміру тощо в присутності всіх членів інвентаризаційної комісії (а також оперативного працівника ОВС). Якщо інвентаризація проводиться під час проведення документальної ревізії або аудиту, то до складу інвентаризаційної комісії включається ревізор або аудитор. Категорично забороняється перераховувати товарно-матеріальні цінності по кількості місць (ящиків, контейнерів, пачок тощо) без перевірки їх усередині. Якщо встановлено залишки товарно-матеріальних цінностей, що непридатні та зіпсовані, то вони відображаються у опису окремо, де вказується причини зіпсування та прізвище матеріально відповідальної особи. Згідно розпорядження керівника підприємства проводиться перевірка по факту зіпсування та встановлюється винувата особа. Тара, що підлягає інвентаризації, записується в кінці інвентаризаційного опису після переліку товарно-матеріальних цінностей. По закінченню інвентаризації складається акт (опис).

**• визначення результатів інвентаризації;**

Після передачі інвентаризаційних описів до бухгалтерії визначаються результати інвентаризації; для чого працівники бухгалтерії в присутності матеріально відповідальної особи складають порівняльні відомості [26, с.26].

Результати інвентаризації встановлюють методом контрольного співставлення — книжних (бухгалтерських) залишків та фактичних. Матеріально відповідальні особи при встановленні нестач або надлишків надають комісії пояснення про причини їх виникнення. Письмові пояснення підлягають перевірці. В кінці інвентаризації, на засіданні інвентаризаційної комісії, розглядаються матеріали проведеної інвентаризації, де встановлюються причини та винні особи у виникненні

нестач та надлишків, вносяться пропозиції щодо покращення обліку та збереження товарно-матеріальних цінностей, ліквідації недоліків, по неліквідним матеріалам тощо. Результати засідання інвентаризаційної комісії заносяться у протокол, який затверджує керівник підприємства. Після завершення інвентаризації всі дані бухгалтерського обліку приводяться у відповідність з даними інвентаризації і рішенням інвентаризаційної комісії.

**Результати інвентаризації можуть показати:**

- збіг книжкових і фактичних залишків — це позитивний результат інвентаризації;
- перевищення фактичних залишків над книжковими, внаслідок чого утворяться надлишки матеріальних цінностей;
- перевищення книжкових даних над фактичними, внаслідок чого утворюється нестача;
- нестача і надлишки, встановлені в порівняльній відомості, можуть утворювати пересортування.

**Пересортування товарно-матеріальних цінностей має місце у випадку, якщо які-небудь однорідні товари виявляться одночасно у складі надлишків та у складі нестач.**

У процесі інвентаризації можуть бути виявлені також нестачі матеріальних цінностей, які утворилися за рахунок природних втрат (природного убутку).

**Природний убуток** — це гранично допустима величина безповоротних витрат майна, які утворюються внаслідок фізичних, хімічних та механічних процесів (усушка, розпилення, вивітрювання, витікання тощо).

Списання нестач матеріальних цінностей, що утворилися за рахунок природного убутку, може бути проведено:

- ◆ у разі виявлення нестачі цінностей після проведення інвентаризації;
- ◆ наявності затверджених норм природного убутку;
- ◆ у випадку непричетності матеріально відповідальної особи до створення нестачі матеріальних цінностей.

Списання з матеріально відповідальної особи нестачі майна, яка утворилася за рахунок природних втрат, без проведення інвентаризації і до встановлення факту нестачі забороняється. Природний убуток застосовується не для всіх товарно-матеріальних цінностей. Так, не мають природного убутку майже всі промислові вироби, а також деякі промислові товари (консерви, презерви і таке інше).

При відсутності затверджених норм природного убутку всі нестачі цінностей розглядаються як понад нормовані і відносяться на винних осіб.

Списання природного убутку майна проводиться у межах фактичної нестачі, підтверженою порівняльною відомістю, сума якої не перевищує встановлених норм. Величина природного убутку визначається окремо для кожного найменування матеріальних цінностей. Економія природного убутку одних найменувань матеріальних цінностей, яка досягається шляхом забезпечення оптимальних умов зберігання, не може бути джерелом перекриття нестач матеріальних цінностей інших найменувань.

Проведення інвентаризації передбачає вирішення таких завдань, як:

- виявлення фактичної наявності основних засобів, матеріальних цінностей та грошових коштів;
- контроль за їх збереженням; перевірка додержання правил та умов зберігання матеріальних цінностей і грошових коштів та інші.

Таким чином, інвентаризація, з одного боку є одним з елементів бухгалтерського обліку, що забезпечує достовірність облікових даних, а з другого боку — засобом фактичного контролю за збереженням майна підприємств.

---

#### 4.3. ОСНОВНІ ДОКУМЕНТИ ПРОЦЕСУ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ

---

При проведенні інвентаризації **робочі інвентаризаційні комісії несуть відповідальність** за своєчасність і додержання порядку її проведення, повноту і точність внесення у відповідні інвентаризаційні документи даних про фактичний залишок матеріальних цінностей і грошових коштів, за правильність і своєчасність складання відповідних матеріалів інвентаризації. Члени інвентаризаційних комісій, за внесення в документи інвентаризації завідомо неправильних даних про фактичні залишки цінностей та грошових коштів з метою приховування їх нестач, розтрат та лишків матеріальних цінностей, підлягають притягненню до відповідальності у порядку, передбаченому чинним законодавством.

Перед початком інвентаризації членам робочої інвентаризаційної комісії вручається наказ або розпорядження керівника підприємства про проведення, а голові комісії — контрольний пломбір. Важливою умовою проведення інвентаризації є її раптовість. Тільки за цієї умови можна встановити дійсний стан збереження матеріальних цінностей і грошових коштів. Матеріально відповідальна особа, якій відомо про проведення інвентаризації, може будь-яким способом (складання без-

товарного документа, позичення грошей і т. ін.) приховати нестачу або розтрату цінностей чи грошових коштів.

При проведенні **інвентаризації за приписом органів внутрішніх справ** у ній бере участь їх представник (як правило, це оперативний співробітник підрозділу державної служби боротьби з економічною злочинністю.) Як ініціатор проведення інвентаризації, оперативний співробітник повинен вжити відповідних заходів щодо встановлення ознак можливих зловживань, а саме на пошук чорнових записів, документів подвійного обліку, боргових розписок тощо. Враховуючи перспективи результатів перевірки, він зобов'язаний, крім того, слідкувати за дотриманням порядку проведення інвентаризації, своєчасністю і правильністю складання відповідних документів. Зауважимо, що **представник органів внутрішніх справ не є членом інвентаризаційної комісії і тому не може привласнювати собі її функції, у тому числі, не може підписувати документи, які складаються у ході інвентаризації.**

Для того, щоб результати інвентаризації набули чинності, повинні бути виконані такі умови:

- наявність наказу (розпорядження) на її проведення,
- комісійність проведення,
- раптовість,
- обов'язкова участь матеріально відповідальної особи.

У разі недотримання хоча б однієї з цих вимог інвентаризація може бути кваліфікована як перевірка, а отже не буде мати юридичної сили.

*Робота інвентаризаційної комісії щодо встановлення фактичних залишків матеріальних цінностей і грошових коштів оформлюється інвентаризаційним описом.* Найменування цінностей, їх кількість та ціна відображаються в опису за номенклатурою та в одиницях вимірювання, прийнятих у бухгалтерському обліку. Інвентаризаційні описи складаються в процесі інвентаризації майна на дату її проведення не менш, як у трьох примірниках. Початком інвентаризації вважається момент пред'явлення матеріально відповідальною особою інвентаризаційної комісії усіх прибутково-видаткових документів, складання звіту і одержання комісією розписки про повне надання документів.

Заповнення будь-яких реквізитів в описах до початку інвентаризації забороняється. Грубим порушенням порядку проведення інвентаризації є видача на руки комісії описів, в яких відображена наявність матеріальних цінностей за даними бухгалтерського обліку. Не можна вносити в описи дані про залишки майна зі слів матеріально — відповідальної особи без

фактичної перевірки матеріальних цінностей у натурі. Не допускається залишати в інвентаризаційних описах незаповнені рядки. В останніх аркушах описів незаповнені рядки прокреслюються.

Складання будь-яких чорнових записів з подальшою їх перепискою не допускається, щоб виключити можливість зловживань.

Виправлення в інвентаризаційних описах підписуються всіма учасниками комісії.

Для того, щоб виключити можливість заміни чи викрадення окремих сторінок інвентаризаційного опису або приписок, кожна сторінка опису нумерується, а в кінці сторінки відображається підсумок цифрами та прописом кількості натуральних одиниць, записаних на сторінці (контрольне число). Після закінчення записів в інвентаризаційному опису прописом вказується кількість заповнених рядків. Кожна сторінка інвентаризаційного опису підписується всіма членами інвентаризаційної комісії.

На практиці бувають випадки, коли матеріально відповідальні особи не згодні з результатами перевірки, мотивуючи це неправильним її проведенням. До подібних заяв робочі інвентаризаційної комісії повинні ставитися серйозно і оперативно їх розглядати. У таких випадках матеріально відповідальна особа дає письмове пояснення, в якому викладає свої претензії щодо проведення інвентаризації і конкретно зазначає найменування майна, за яким, на її думку, неправильно встановлені результати інвентаризації тощо. Одержавши таке пояснення, робоча інвентаризаційна комісія оперативно розглядає його і визначає об'єктивність наведених аргументів. Обговорення відбувається в присутності матеріально відповідальної особи, спеціалістів, обізнаних у відповідних питаннях (обліку, технології, організації виробництва тощо), і оформлюється **протоколом засідання комісії**.

**Рішення щодо проведення повторної інвентаризації ухвалюється комісією**, виходячи з обґрунтованості претензій матеріально відповідальної особи щодо порушень порядку проведення інвентаризації. Рішення комісії затверджується керівником підприємства.

**Остаточні результати інвентаризаційної комісії оформлюються актом інвентаризації. Але для визначення остаточних результатів інвентаризації необхідно врахувати можливість пересортування товарно-матеріальних цінностей і їх списання у межах фактичних втрат природного убутку.**

*Усі документи, що складаються в процесі інвентаризації, — інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, акт інвентаризації — мають комплексний характер і тому вони повинні бути підписані головою інвентаризаційної комісії, її членами і матеріально відповідальною особою.*

*Приклад:*

### Інвентаризаційний опис

(вид, група товарно-матеріальних цінностей)

м. Запоріжжя

дата

Я, (П.І.Б.), даю розписку в тому, що до початку інвентаризації всі видаткові та прибуткові документи включені у звіти, здані до бухгалтерії і всі цінності, які надійшли у склад під мою відповідальність, оприбутковані, а видані списані.

Останні документи по оприбуткуванню № ....., по видачі № ...

Матеріально відповідальна особа (підпис)

Членами інвентаризаційної комісії (П.І.Б., посада) за участю ревізора ... в присутності матеріально відповідальної особи (П.І.Б., посада) проведена перевірка (групи) товарно-матеріальних цінностей станом на (дата).

№ назва	Номенклатура №	Одиниця виміру	Ціна	Кількість

Члени комісії

\_\_\_\_\_ підпис

\_\_\_\_\_ підпис

\_\_\_\_\_ підпис

Ревізор

\_\_\_\_\_ підпис

Матеріально відповідальна особа \_\_\_\_\_ підпис

Після підписів матеріально відповідальна особа надає розписку.

Після засідання інвентаризаційної комісії по результатах її проведення складається **протокол**, який затверджується керівником підприємства. У протоколі вказуються причини нестач та надлишків, винні особи, вносяться пропозиції щодо покращення обліку матеріалів, ліквідації недоліків по їх збереженню тощо.

*Нестача матеріальних цінностей, що утворилася внаслідок їх привласнення матеріально відповідальною особою, не зменшується на величину природного убутку і підлягає стягненню з робітника в повній сумі.*

Надлишкові матеріальні цінності, у тому числі і сумові різниці при заліку нестач надлишками, утворені внаслідок пересортиці, підлягають оприбуткуванню, тобто відновленню на обліку матеріально відпо-

відальної особи. При цьому у кожному випадку утворення надлишків цінностей інвентаризаційна комісія обов'язково повинна визначити причини їх утворення та причетних до цього осіб.

При встановленні **нестач**, розтрат та втрат майна, що сталися внаслідок зловживань матеріально відповідальних осіб, адміністрація підприємства повинна передати матеріали інвентаризації у слідчі органи, а на суму виявлених нестач і втрат учинити проти матеріально відповідальних осіб цивільний позов.

Важливим у роботі інвентаризаційної комісії є правильне визначення розміру шкоди, спричиненої нестачами майна. Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116 «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» оцінка нанесених збитків здійснюється у такому порядку:

Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається за балансовою вартістю цих цінностей із вирахуванням амортизаційних відрахувань, але не нижче 50 відсотків від балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, які щомісячно визначає Мінстат, відповідного розміру податку на додану вартість та розміру акцизного збору за Відповідною формулою.

Вартість вузлів, деталей, напівфабрикатів та іншої продукції, яку виготовляють підприємства для внутрішніх виробничих потреб, а також вартість продукції, виробництво якої не закінчено, визначається виходячи із собівартості виробництва продукції з нарахуванням середньої по підприємству норми прибутку на цю продукцію із застосуванням коефіцієнта 2.

У правозастосовчій практиці діяльності органів у боротьбі з економічною злочинністю матеріали інвентаризації є важливим способом збору доказів і мають доказову силу при виявленні ряду обставин в процесі розслідування розкрадань матеріальних цінностей і грошових коштів підприємств будь-яких форм власності. Тому, для оперативних працівників правоохоронних органів, які виконують завдання з виявлення та попередження злочинів, що скоюються у сфері економіки, а також для слідчого важливим є правильна оцінка результатів інвентаризації, порядку та об'єктивності її проведення, аналіз документів що відображають результати інвентаризації, а також документів, зібраних у процесі всебічного закріплення даних про нестачу та надлишки матеріальних цінностей, причин їх утворення, причетність до цього матеріально-відповідальної особи.

**Після розгляду цього питання оперативний працівник або слідчий перевіряє матеріали інвентаризації по суті та за змістом. Ва-**



жливим засобом такої перевірки є зіставлення результатів інвентаризації з іншими документами, матеріалами, зібраними в процесі документування нестач або надлишків майна, зокрема з відомостями, що містяться в чорнових записах і можуть свідчити про ознаку вчинення корисливих зловживань.

Працівники ОВС, які ведуть боротьбу зі злочинами у сфері економіки, повинні пам'ятати, що при виявленні та розслідуванні розкрадань майна важливо встановити не лише факт нестачі або надлишків майна, але і задокументувати збут цього майна і визначити роль у скоєнні злочину конкретної матеріально відповідальної особи.

*Інвентаризація як метод бухгалтерського обліку є важливим засобом контролю за збереженням товарно-матеріальних цінностей. У кримінальному процесі інвентаризація застосовується як один із способів доказів у справах про корисливі правопорушення в економіці.*

Якщо проведення інвентаризації організовано правильно, то матеріально відповідальні особи не зможуть приховати надлишки та нестачі. Маскування надлишків та нестач можливо тоді, коли інвентаризація проводиться з порушеннями встановлених правил.

При наявності інших прямих чи опосередкованих доказів зловживань з боку матеріально відповідальних осіб працівники правоохоронних органів можуть спробувати відновити дійсний стан справи. Для цього необхідно мати уявлення про те, яким чином можуть маскуватися нестачі та надлишки на складі.

#### **Найбільш розповсюджені способи приховання нестач:**

- внесення в інвентаризаційний опис товарів, які не існують;
- дописки кількості товарів в інвентаризаційному описі;
- складання безтоварних видаткових накладних;
- несвоєчасне оприбуткування товарів.

Підробки першого та другого виду можна встановити шляхом взяття письмових пояснень осіб, що приймали участь у проведенні інвентаризації, і контрольного зіставлення залишків.

Подальші дописки товарів можуть бути встановлені під час зустрічної перевірки різних екземплярів інвентаризаційного опису. Наприклад, в одному екземплярі вказано товар у кількості — 5000 одиниць, а в другому — 500 одиниць. Така різниця може виникнути тільки при дописуванні позад одного нуля (0). Дописки такого характеру легко виявляються при виведенні контрольних чисел по сторінках опису та при співставленні їх з контрольними числами, виведеними в інвентаризаційному опису комісією.

Застосування третього способу приховання нестачі можливо тільки при участі матеріально відповідальної особи інших підприємств, які

підписуються у безтоварних видаткових накладних, виписаних на величину нестачі товарів. Після закінчення інвентаризації ними виписується зустрічна безтоварна накладна на повернення матеріальних цінностей, або вони одержують товарно-матеріальні цінності без накладних.

Четвертий спосіб приховання нестачі пов'язаний з неправильним оформленням товарів, що надійшли. Зміст його виражається в тому, що первинні документи на одержані перед проведенням інвентаризації цінності, не обробляються та не передаються до бухгалтерії. Після закінчення інвентаризації товари згідно таких документів офіційно оприбутковуються.

Останні два способи легко виявляються методом перевірки фактичної наявності цінностей, зафіксованих в матеріалах інвентаризації. Для цього необхідно встановити, які первинні документи по оприбуткуванню цінностей надійшли до бухгалтерії після закінчення інвентаризації та які товари оприбутковані по цих документах. По таких товарах необхідно, якщо вони включені в інвентаризаційний опис, провести повторну часткову інвентаризацію.

Способи приховання надлишків дзеркально відображають способи приховання нестач, тому при їх встановленні застосовуються ті ж самі методи.

#### **Найбільш розповсюджені способи приховання надлишків:**

- не внесення в інвентаризаційний опис, згідно домовленості із членами інвентаризаційної комісії, товарно-матеріальних цінностей, що є у наявності;
- внесення в опис виправлень у вигляді додаткових штрихів, ком, наприклад, виправлення кількості з 228 на 22,8 тощо;
- складання безтоварних прибуткових накладних на величину встановленого надлишку товарів;
- оприбуткування цінностей, які ще не надійшли.

---

#### **4.4. ОСНОВНІ СПОСОБИ ФАЛЬСИФІКАЦІЇ РЕЗУЛЬТАТІВ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ТА МЕТОДИ ЇХ ВИЯВЛЕННЯ**

---

Інвентаризація — це спосіб контролю за збереженням товарно-матеріальних цінностей, власного майна.

Однак інвентаризація може бути використана для приховання крадіжок товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів. Її результати можуть бути навмисно фальсифіковані матеріально відповідальними особами без участі та з участю членів інвентаризаційної комісії,

працівників бухгалтерії. Основні способи викривлення результатів інвентаризації та методи їх виявлення відображені у таблиці:

№ з/п	Способи викривлення результатів інвентаризації	Методи виявлення
1	Внесення не дійсних цінностей в інвентаризаційний опис	1) проведення повторних інвентаризацій; 2) відновлення облікових записів по документах;
2	Не внесення наявних товарно-матеріальних цінностей в інвентаризаційний опис	Те ж саме
3	Завідомо неправильне визначення вартості цінностей, вказаних в інвентаризаційному опису	1) арифметична перевірка інвентаризаційного опису; 2) нормативна перевірка інвентаризаційного опису;
4	Зумисне завищення цін на товари, вказані в інвентаризаційному опису	1) формальна перевірка інвентаризаційного опису; 2) перевірка цін, вказаних в інвентаризаційних описах та первинних облікових документах
5	Запозичення цінностей інших підприємств на період проведення інвентаризації	Проведення одночасних інвентаризацій — однієї на підприємстві, де перевіряються цінності, другої — де вони запозичені
6	Виписування безтоварних накладних на так-би мовити дійсні цінності	1) встановлення таких безтоварних накладних; 2) проведення одночасних інвентаризацій
7	Заниження залишків цінностей, що обліковуються у матеріально відповідальній особі	Перевірка книжних залишків цінностей
8	Виправлення, дописки в інвентаризаційних описах	1) зустрічна перевірка екземплярів інвентаризаційних описів; 2) формальна перевірка інвентаризаційних описів; 3) проведення графічних та почеркознавчих експертиз
9	Несвоечасне оприбуткування матеріальних цінностей (тобто невідображення їх в обліку), ці товарно-матеріальні цінності включаються в інвентаризаційний опис.	1) необхідно встановити, які первинні облікові документи прикладені до товарних звітів матеріально відповідальних осіб після інвентаризації та які товари згідно них оприбутковані; чи не включені деякі з них в інвентаризаційні описи. Якщо буде встановлено, що включені, то це буде означати — цей спосіб використовувався для укриття нестачі; 2) проведення експертиз документів, обшуків, допитів

## Закінчення табл.

№ з/п	Способи викривлення результатів інвентаризації	Методи виявлення
10	Зумисне внесення неправильних записів у первинні документи та документи бухгалтерського обліку з метою заплутування кількісно-сортового обліку товарів	Використання методів документального дослідження та аналізу
11	Нарахування природного убутку на товари, списані на псування	Взаємний контроль документів (порівняльних відомостей і актів списання товарів)
12	Неправильне нарахування природного убутку по товарно-матеріальним цінностям: 1) збільшення залишку цінностей на початок інвентаризаційного періоду; 2) збільшення оприбуткування цінностей по первинним обліковим документам; 3) неправильно застосована норма природного убутку; 4) неправильні арифметичні розрахунки	1) співставлення фактичних і книжних залишків товарно-матеріальних цінностей; 2) дослідження первинних облікових документів; 3) нормативна перевірка нарахування природного убутку; 4) арифметична перевірка нарахування природного убутку
13	Надлишкове списання цінностей на псування, розбиття та природний убуток	Взаємний контроль документів: інвентаризаційних описів, прибутково-видаткових документів, актів списання товарно-матеріальних цінностей тощо
14	Неповне оприбуткування цінностей, одержаних від постачальників	Взаємний контроль первинних облікових документів та інвентаризаційних описів
15	Необгрунтовані зарахування нестач одних цінностей надлишками других	1) перевірка порівняльної відомості; 2) допити осіб, причетних до складання необгрунтованих документів
16	Внесення матеріально відповідальними особами готівкових грошових коштів в касу перед початком або під час проведення інвентаризації	Перевірка таких фактів
17	Несвочасне проведення в обліку прибуткових накладних	1) встановлення та вїмка таких документів; 2) встановлення — чи не включені цінності, які надійшли, в процесі інвентаризації

---

**4.5. ОЦІНКА ТА ВИКОРИСТАННЯ МАТЕРІАЛІВ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ОПЕРАТИВНИМИ ПРАЦІВНИКАМИ ТА СЛІДЧИМИ ПРИ ВИРІШЕННІ ПИТАННЯ ПРО ПОРУШЕННЯ КРИМІНАЛЬНОЇ СПРАВИ (ТА ПІД ЧАС РОЗСЛІДУВАННЯ)**

---

Працівники правоохоронних органів при наявності інформації про скоєння господарюючими суб'єктами зловживань, які тягнуть за собою адміністративну та кримінальну відповідальність, організують проведення позапланових інвентаризацій.

Правовими основами призначення інвентаризації по завданню правоохоронних органів є:

- 1)заяви громадян, засобів масової інформації про факти зловживань, крадіжок, здійснених господарюючими суб'єктами;
- 2)наявність інформації про неповне оприбуткування товарно-матеріальних цінностей або реалізації необлікованих надлишків;
- 3)дані про випадки необґрунтованого підвищення цін на товарно-матеріальні цінності, що реалізуються, продажу неякісного товару, а також при обважуванні, обмірюванні та обмані при розрахунках покупців;
- 4)затримання посадових, матеріально відповідальних осіб з вкраденим, вивезенням, винесенням цінностей підприємства з метою їх крадіжки шляхом привласнення, розтрати.

Проведення інвентаризації по завданню працівників правоохоронних органів також необхідно, коли ними одержана оперативна інформація наступного характеру:

- проведення необґрунтованих розрахунків за продані необліковані цінності;
- привласнення матеріальних цінностей посадовими особами у підприємствах колективної власності;
- навмисна розтрата чужого майна і грошових коштів, одержаних у вигляді позички;
- завищення валових витрат та податкового кредиту по ПДВ у податковому обліку;
- недовкладення продуктів харчування під час приготування готового продукту;
- продаж по завищеним цінам товарів, які мають застарілий фасон та модель, які загубили свою якість тощо.

Оперативні працівники, слідчі, перед тим як звернутися до керівника господарюючого суб'єкта або до головної організації з листом чи постановою про проведення інвентаризації, повинні виконати ряд організаційних заходів, необхідних для найвищої ефективності перевірки. Зокрема,

важливо забезпечити належний контроль за проведенням майбутньої інвентаризації. Для цього призначають групу, в яку включають оперативного працівника або слідчого, компетентних бухгалтерів, інспекторів податкових органів, представників громадськості тощо. Старший групи проводить інструктаж: визначає завдання учасникам; пояснює їм права та обов'язки; попереджує про недопустимість втручання в роботу членів інвентаризаційної комісії, вести перерахування, зважування, вимірювання цінностей, давати консультації, підписувати документи тощо.

При встановленні членами групи контролю порушень, помилок під час проведення інвентаризації, їм необхідно вказати на це голові комісії і вимагати виправлення.

Відповідальність за правильне та своєчасне проведення інвентаризації покладається на керівника та головного бухгалтера підприємства, а також на голову інвентаризаційної комісії.

*При проведенні інвентаризації працівники правоохоронних органів не можуть входити до складу членів комісії, але повинні бути присутніми з метою:*

- забезпечення функцій конвою;
- виконання контролю за порядком проведення інвентаризації та попередження можливих викривлень її результатів;
- не допущення фізичного та негативного психологічного впливу з боку зацікавлених осіб на членів інвентаризаційної комісії.

*Оперативні працівники відділів по боротьбі з економічною злочинністю, слідчі повинні проконтролювати, щоб у період проведення інвентаризації було перевірено:*

- ◆ наявність договорів про матеріальну відповідальність;
- ◆ чи належним чином виконувався контроль за діяльністю матеріально відповідальних осіб;
- ◆ чи правильно ведеться складський облік, наявність номенклатури-цінника та матеріальних ярликів у місцях збереження товарно-матеріальних цінностей;
- ◆ чи правильно і своєчасно проводилися передачі матеріальних цінностей при зміні матеріально відповідальних осіб;
- ◆ чи достовірно відображалися в бухгалтерському обліку виявлені різниці, встановлені під час попередніх перевірок тощо.

*Оперативні працівники, слідчі повинні забезпечити всі умови для роботи інвентаризаційної комісії:*

- опломбувати входи і виходи приміщень, де буде проводитися інвентаризація;
- оглянути приміщення на предмет можливого підпалювання, вибухів, а також зробити виїмку документів перевіряемого підприємства із бухгалтерії;

- зробити виїмку у приміщенні перевіряемого об'єкту, а саме: складських карток, книг, журналів, чорнових записів;

- поставити підписи на документах, чорнових записах, картках, товарних звітах тощо.

Питання про проведення інвентаризації в кримінально-процесуальному порядку ще не вирішено, тому посадові особи, які проводять дізнання та розслідування, при призначенні інвентаризації використовують вимоги КПК, що сформульовані стосовно ревізії.

Проведення інвентаризації за завданням слідчого продовжує терміни розслідування, тому інвентаризацію слід призначати у випадках дійсної необхідності. До призначення інвентаризації необхідно ретельно встановити і вивчити за матеріалами справи ті прийоми і способи, які застосовували звинувачувані для розкрадання матеріальних цінностей та приховування їх в період інвентаризації.

Вимога про проведення інвентаризації оформляється постановою слідчого. У мотивованій постанові слідчий вказує на необхідність проведення повної чи часткової інвентаризації, ставить перед інвентаризаційною комісією конкретні, чітко сформульовані завдання, що випливають із обставин справи. В постанові вказуються строки закінчення інвентаризації.

Після проведення інвентаризації, в період якої встановлені факти нестач, надлишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, які утворилися в результаті здійснених працівниками підприємства зловживань та розкрадань майна, працівники правоохоронних органів повинні зібрати необхідні матеріали.

*До числа первинних матеріалів, які підлягають збору і аналізу після проведення інвентаризації, відносяться:*

- заяви громадян, засобів масової інформації про факти зловживань, крадіжок, скоєних господарюючими суб'єктами;

- матеріали інвентаризації з додатками первинних документів, які підтверджують факт нестачі (надлишків), зловживань, крадіжок, які скоєні матеріально відповідальними особами;

- висновки службової перевірки, проведеної згідно рішення зборів учасників (керівника, колективу), і клопотання про призначення господарюючого суб'єкта цивільним позивачем;

- бухгалтерські та інші документи, надані підзвітними особами членам інвентаризаційної комісії, але не прийняті ними до заліку;

- бухгалтерські та інші документи, які підлягають сумніву про їх правдивість, тобто які мають елементи подробиць, перекреслення, недопустимі виправлення, а також чорнові записи;

- пояснення членів інвентаризаційної комісії, робітників бухгалтерії підприємства про те, чому вказані документи не були прийняті до обліку;

- пояснення членів інвентаризаційної комісії про обставини, при яких були допущені ними розтрата, крадіжки, надлишки, нестачі;
- договори про матеріальну відповідальність;
- виписки із трудових книжок підозрюваних у зловживанні, розкраданні матеріально відповідальних осіб із вказівкою даних про їх трудову діяльність (чи не звільнювались вони за втрату довіри колективу, чи не були вони судимі, які мали заохочення та покарання тощо);
- матеріали перевірок різних контролюючих органів (податкової інспекції, фінансового відділу адміністрації, комітету по захисту прав споживачів), які мають інформацію про матеріально відповідальних осіб, у яких встановлено нестачу, надлишки, розкрадання або привласнення;
- характеристики на матеріально відповідальних осіб, які підозрюються у зловживаннях, розтратах, розкраданнях з місця їх роботи та проживання, з вказівкою відносин щодо виконання ними посадових обов'язків тощо;
- довідки про наявність або відсутність судимості (спецперевірка) на підозрюваних, матеріально відповідальних та інших осіб, які допустили нестачу, надлишки, зловживання, розкрадання цінностей.

Оперативні працівники повинні вивчити зібрані матеріали інвентаризації, дати їм різнобічну і об'єктивну оцінку з точки зору:

- ◆ їх повноти і якості;
- ◆ змісту свідчень кримінального характеру;
- ◆ повноти виконання завдань, вказаних в листі про необхідність призначення і проведення інвентаризації;
- ◆ можливості використання документів для доказів скоєних зловживань, крадіжок.

*При вирішенні питання про порушення кримінальної справи або відмови про порушення кримінальної справи робітникам правоохоронних органів рекомендується на більш детальному рівні встановити:*

- чи всі необхідні матеріали щодо результатів інвентаризації надані для їх вивчення та аналізу;
- чи своєчасно та відповідно чинного законодавства України була проведена інвентаризація;
- чи правильно та повно оформлені матеріали інвентаризації (не має підчисток, виправлень, наявні підписи);
- чи правильно застосовані ціни на перевіряемі товари, чи проведений розрахунок природного убутку, зарахування пересортиці, списання на псування, бій, лом;
- чи відшкодована матеріальна шкода, якщо так, то ким із підозрюваних у зловживаннях осіб, коли та в якому розмірі;



- чи підтверджуються результати інвентаризації іншою інформацією та доказами, зібраними по справі;

- чи встановлені причини і умови, які спонукають виникнення нестач, зумисному виникненню надлишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів з метою скоєння розкрадань.

Оперативні працівники, слідчі під час вивчення, аналізу та оцінки матеріалів інвентаризації можуть встановити викривлення її результатів:

- ◆ невиконання принципу раптовості проведення інвентаризації, інвентаризаційної комісією не в повному складі;

- ◆ виправлення і дописки в інвентаризаційному опису;

- ◆ перенесення облікових даних до інвентаризаційного опису перед перевіркою фактичних залишків цінностей в натурі;

- ◆ завищення чи заниження підсумків в інвентаризаційному опису та суми природного убутку в розрахунках;

- ◆ наявності підроблених актів на списання товарно-матеріальних цінностей під виглядом псування, лома;

- ◆ надання підроблених (повністю чи частково) документів на відпуск товарно-матеріальних цінностей або грошових коштів;

- ◆ надання перевіряючим особам фіктивних розписок про зберігання товарно-матеріальних цінностей на тимчасовому збереженні в будь-якій комерційній або іншій організації;

- ◆ викривлення ознак товарно-матеріальних цінностей (сорт, нomenклатура, артикул, одиниця виміру тощо);

- ◆ включення в опис товарно-матеріальних цінностей, які надійшли, але не оприбутковані на момент інвентаризації;

- ◆ складення фіктивних актів оприбуткування, комерційних актів на нестачу товарно-матеріальних цінностей, які надійшли від постачальників;

- ◆ зумисне завищення або заниження матеріально відповідальними особами цін або норм природного убутку на товари, необгрунтований взаємний залік надлишків та нестач в результаті пересортиці тощо.

Оперативний працівник повинен взяти пояснення, слідчий — допитати керівника, учасників товариства, посадових осіб, матеріально відповідальних осіб, а також членів інвентаризаційної комісії. Це необхідно для того, щоб упевнитися в правильності проведення інвентаризації і обгрунтованості, об'єктивності її результатів. В процесі надання пояснень матеріально відповідальні особи, як правило, не визнають фактичних помилок, нестач, надлишків, здійснених крадіжок.

У вказаних ситуаціях перевіряємі особи посилаються на неправильне визначення фактичних залишків товарно-матеріальних цінностей членами інвентаризаційної комісії, яка, за їхньою думкою:

- не проводила точного та суцільного перерахунку, вимірювання та переважування товарно-матеріальних цінностей;
- неправильно визначила суму природного убутку або виконала залік пересортиці товарно-матеріальних цінностей;
- не врахувала деяких товарно-транспортних накладних, карток складського обліку та інших прибуткових або видаткових документів;
- вказала у порівняльній відомості не дійсні документальні або фактичні залишки за окремими видами товарно-матеріальних цінностей, тари і грошовим коштам.

Після одержання пояснень від посадових та матеріально відповідальних осіб оперативний працівник, слідчий повинні провести опитування (допит) членів інвентаризаційної комісії, у яких належить встановити:

- ◆ яким чином під час проведення інвентаризації визначалась фактична наявність товарно-матеріальних цінностей, тари і грошових коштів;
- ◆ чи не було випадків недоліку товарно-матеріальних цінностей по кількості місць, числу ящиків, бочок — без перевірки їх місткості;
- ◆ чи всі члени інвентаризаційної комісії та перевіряємі матеріально відповідальні особи приймали участь у інвентаризації, якщо ні, то кого не було та по якій причині;
- ◆ чи була встановлена нестача, надлишки товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, псування, бій, лом, пересортиця товарів під час проведення інвентаризації;
- ◆ чи правильно був складений розрахунок природного убутку та залік пересортиці;
- ◆ чи мали місце випадки з боку зацікавлених осіб будь-яким чином впливу на членів інвентаризаційної комісії.

При встановленні причин недоліків в роботі членів інвентаризаційної комісії необхідно їх детально вивчити і по можливості провести контрольну перевірку або повторну інвентаризацію. Це підвищує відповідальність членів інвентаризаційних комісій за якість здійснених перевірок.

Контрольні перевірки організують згідно відповідної вказівки працівників правоохоронних органів і розпорядженню керівника підприємства. Для цього беруть перший екземпляр інвентаризаційного опису і у присутності всіх членів комісії здійснюють перевірку правильності відображення фактичних залишків товарно-матеріальних цінностей.

За результатами перевірки складається акт контрольної перевірки інвентаризації цінностей, який підписують голова та члени інвентаризаційної комісії.

У випадку, коли будуть встановлені відхилення оперативний працівник та слідчий вимагають від керівника підприємства видати наказ, згідно якого призначається новий склад комісії для проведення повторної суцільної інвентаризації.

Таким чином, *інвентаризація* — з одного боку, один із елементів методу бухгалтерського обліку, засіб забезпечення реальності облікових даних, а з другої сторони — засіб (метод) фактичного контролю за збереження майна, грошових коштів і розрахунків підприємств і організацій. При встановленні злочинів працівникам правоохоронних органів необхідно використовувати не тільки матеріали інвентаризації, проведені за ініціативою правоохоронних органів, але й матеріали інвентаризацій, проведених самим підприємством, ревізорами, позавідомчими органами тощо. Строки збереження основних інвентаризаційних документів не менше 5 років.



#### КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ

1. Який порядок проведення інвентаризації?
2. Яке нормативне забезпечення проведення інвентаризації?
3. Які основні вимоги висуваються щодо проведення інвентаризації?
4. Які види інвентаризацій ви знаєте?
5. Назвати основні документи процесу інвентаризації.
6. Охарактеризувати етапи проведення інвентаризації.
7. Який порядок визначення результатів проведення інвентаризації?
8. Що називається пересортицею та правила її зберігання?
9. Який порядок визначення природного убутку?
10. Яке документальне оформлення списання природного убутку?
11. Які способи фальсифікації результатів інвентаризації ви знаєте?
12. Назвати особливості проведення інвентаризації по ініціативі правоохоронних органів.
13. Який порядок проведення аналізу результатів інвентаризації працівниками правоохоронних органів?
14. Які первинні матеріали підлягають збиранню та аналізу після проведеної інвентаризації працівниками правоохоронних органів?

15. Який порядок проведення інвентаризації членами робочої інвентаризаційної комісії та її документальне відображення?



### ТЕСТОВІ ПИТАННЯ

**1. У яких вимірах ведеться аналітичний облік:**

- а) у вартісних;
- б) у кількісних та якісних;
- в) у вартісних та кількісних.

**2. Що відноситься до методів фактичної перевірки господарських операцій:**

- а) калькуляція;
- б) інвентаризація;
- в) оцінка.

**3. Які відомі Вам види інвентаризацій:**

- а) первинна та повторна;
- б) проста та складна;
- в) раптова та суцільна.

**4. На якій підставі ведеться складський облік:**

- а) на основі даних первинних документів;
- б) на основі зведених даних;
- в) на основі даних документів звітності.

**5. Вимоги, що висуваються до проведення інвентаризації:**

- а) синтетичні та аналітичні;
- б) комісійність, раптовість, реальність ;
- в) системність, публічність.

**6. Назвіть основні документи процесу інвентаризації:**

- а) наказ, зведені бухгалтерські документи;
- б) наказ, інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, протокол;
- в) наказ, інвентаризаційний опис, складські карточки, порівняльна відомість, первинні бухгалтерські документи.

**7. Фактичні залишки більші чим облікові згідно проведеної інвентаризації — це:**

- а) надлишки;
- б) нестача;
- в) пересортиця.

**8. Фактичні залишки менші чим облікові згідно проведеної інвентаризації — це:**

- а) надлишки;
- б) нестача;
- в) природний убуток.

**9. По результатах інвентаризації складається:**

- а) оборотна відомість;
- б) сальдова відомість та баланс;
- в) порівняльна відомість.

## Розділ 5

---

# ДОКУМЕНТАЛЬНА РЕВІЗІЯ ТА ОСОБЛИВОСТІ ЇЇ ПРОВЕДЕННЯ ЗА ВИМОГОЮ ПРАВООХОРОННИХ ОРГАНІВ

---

### 5.1. ДОКУМЕНТАЛЬНА РЕВІЗІЯ: ПОНЯТТЯ ТА ВИДИ

---

Найбільш ефективною та розповсюдженою з позиції правоохоронної практики є така форма документального і наступного контролю, як документальна ревізія.

Значна кількість злочинів, які пов'язані з розкраданнями державного, приватного та суспільного майна, а також посадових та господарських злочинів викриваються шляхом проведення документальної ревізії.

**Ревізія** — це система контрольних дій, за допомогою яких за певний період часу, відповідно до програми ревізії, встановлюється законність, цілеспрямованість та економічна ефективність проведених господарських операцій, а також правильність дій посадових осіб при їх здійсненні. Контроль здійснюється на підставі вивчення бухгалтерських й інших документів, чому ревізія і називається документальною [26, с.212].

Документальна ревізія є одним із найефективніших інструментів документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємств, організацій, установ, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірності обліку і звітності. З її допомогою здійснюється також виявлення нестач, розтрат, привласнень і розкрадань коштів та матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань [13, с.168].

Мета ревізії полягає у перевірці первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської і статистичної звітності, матеріалів інвентаризації грошових коштів і товарно-матеріальних цінностей, розкритті й попередженні розкрадань, порушень державної і фінансової дисципліни, а також виявленні та мобілізації внутрішньогосподарських резервів [13, с.168].

Ревізія — перевірка на вимогу ревізійних, слідчих або судових органів законності, доцільності фінансово-господарської діяльності щодо вирішуваних завдань [13, с.169].

**Види ревізій:**

1) *Залежно від відомчої підпорядкованості ревізії поділяються:* (позавідомчі ревізії; відомчі ревізії; внутрішньогосподарські ревізії). *Позавідомчі ревізії*, спрямовані на захист державних інтересів (повнота внесків до бюджету платежів з прибутку підприємствами, правильність використання бюджетних асигнувань тощо. *Внутрішньогосподарські ревізії* при збереженні великих відомчих структур у нашій країні не отримали ще досить широкого розвитку.

Захисні функції як відомчої, так і ревізії взагалі залежать від реалізації у роботі контрольного апарату наступних принципів організації ревізійної перевірки: її своєчасності, раптовості, цілеспрямованості і всебічності [26, с.213].

2) *За принципом організації* ревізії поділяються на *планові* (за планом) та *позапланові* (не передбачені цим планом) [26, с.213].

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*. При тематичній ревізії перевіряється кожний документ, що належить до певного виду операцій, при вибірковій — деякі з таких документів. *Комплексною* вважається ревізія, де з одних видів операцій документи перевіряються суцільним методом, по інших — вибірково.

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

**Первинна ревізія** проводиться за первинним завданням, а також у випадках, коли вперше перевіряються відповідні документи. **Повторна ревізія** призначається тоді, коли необхідно перевірити висновки первинної, наприклад, якщо первинна ревізія була проведена поверхово або за відсутності матеріально відповідальних осіб (крім випадків, встановлених законом), при необґрунтованості виведення і в інших випадках. Компетенція ревізорів звичайно визначається у Законі України «Про державну контрольно-ревізійну службу України».

5) *За методом проведення* розрізняють ревізії **суцільні й вибіркові**.

Під час **суцільної ревізії** перевіряють всі документи, пов'язані з певною операцією. Ця перевірка дає змогу усунути можливість пропуску незаконних документів та повне уявлення про діяльність підприємства.

Під час **вибіркової ревізії** аналізуються не всі документи бухгалтерської звітності, а тільки деякі з них. Ефективність цього методу залежить від способу вибору — хронологічного або систематичного.

За складом ревізійної групи розрізняють **бухгалтерські та комплексні ревізії**. До перших належать такі, які здійснюються ревізорами-бухгалтерами, до других — ті, що проводяться групою ревізорів різних спеціальностей. Потреба у комплексній ревізії виникає тоді, коли накопичується значний обсяг інформації, що його ревізор-бухгалтер неспроможний досконально перевірити і необхідні ревізори других спеціальностей або, якщо необхідно, провести ревізію фінансово-господарської діяльності за значний період.

За наявності певних даних про здійснення розкрадань на якійсь конкретній ділянці виробництва можна точно визначити мету і обсяг перевірки та залучити відповідних фахівців, які всебічно перевіряють господарську діяльність як з боку фактичного здійснення операцій, так і з боку відображення їх у бухгалтерському обліку.

Для проведення таких ревізій повинні залучатися товарознавці, технологи, економісти, будівельники і інші фахівці, що дозволить значно розширити коло визначених питань.

При проведенні комплексної ревізії на вимогу слідчих органів немає необхідності перевіряти всі сторони виробничої, фінансової й господарської діяльності.

---

## 5.2. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ І ПРОВЕДЕННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНОЇ РЕВІЗІЇ

---

Головним завданням документальної ревізії є здійснення контролю за використанням засобів і матеріальних цінностей, їхнім зберіганням, станом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності.

Коло завдань документальної ревізії визначається рівнем об'єктів, на яких вона здійснюється.

*Ревізійна практика виробила основні задачі, які повинна вирішувати ревізія:*

1. Перевірка законності операцій, зроблених установою або господарською організацією, і дотримання фінансової дисципліни.
2. Виявлення фактів збитку організації від незаконного витрачання коштів і матеріалів.
3. Перевірка правильності організації та ведення бухгалтерського обліку, доброякісності документів, якими оформляються окремі операції, і правильність бухгалтерських записів.
4. Перевірка правильності матеріального обліку складського господарства.
5. Достовірність розрахунків кошторисних призначень.



6. Виконання кошторисів видатків.
7. Використання бюджетних коштів за цільовим призначенням.
8. Забезпечення збереження грошових коштів і матеріальних цінностей.
9. Достовірність доходів і видатків державних позабюджетних коштів.
10. Достовірність операцій з грошовими коштами, цінними паперами, розрахункових та кредитних операцій.
11. Достовірність виробничих витрат поточної діяльності та витрат капітального характеру.
12. Формування фінансових результатів та їх розподілення.

На сучасному етапі реформування економіки України контроль фінансово-господарської діяльності має бути сконцентровано на вирішенні таких задач:

- забезпечення виконання державних замовлень, планових завдань та встановлених платежів до державного і місцевих бюджетів;
- виявлення внутрішніх резервів підвищення ефективності виробництва та конкурентоспроможності продукції, що виробляється, зниження витрат трудових, матеріальних та грошових ресурсів;
- зниження невикористаних витрат та збитків, попередження та виявлення нестач, випадків розкрадання і псування цінностей та нецільового використання коштів;
- підвищення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності підприємств;
- дотримання чинного законодавства та запобігання протиправної діяльності в економічній сфері.

Головними завданнями державної контрольно-ревізійної служби України є здійснення державного фінансового контролю за використанням і збереженням державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, правильною 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'єктах 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.

**Підготовка до проведення ревізії** починається із встановлення об'єкта ревізії, тобто підприємства, зазначеного в плані ревізії, з урахуванням тривалості міжревізійного періоду. Виходячи з характеру

господарської діяльності підприємства, а також змісту контролю, визначається потреба в спеціалістах, які можуть бути залучені до виконання контрольно-ревізійних дій, тобто формується ревізійна група. Відповідно до строку керівник організації, яка проводить ревізію, видає наказ (або розпорядження). У ньому вказується повне найменування та місцезнаходження підприємства, що підлягає ревізії, склад ревізійної групи (прізвище, ім'я та по батькові, посада) і визначається керівник ревізійної групи. Керівником ревізійної групи, як правило, призначається працівник контрольно-ревізійної служби, який має спеціальну освіту і практичний досвід ревізійної роботи [26, с.217-218].

*На підготовчому етапі ревізійна група* вивчає стан економіки підприємства, яке підлягає ревізії, шляхом аналізу виконання виробничо-фінансового плану економічного і соціального розвитку, бухгалтерської і статистичної звітності, матеріалів попередньої ревізії та виконання рішень за нею. Вивчається також інша інформація про діяльність підприємства за ревізійний період [26, с.218].

На підставі попереднього аналізу економіки підприємства керівник ревізійної групи розробляє програму ревізії, яку затверджує керівник організації чи установи, що призначив ревізію. У програмі ревізії вказується об'єкт контролю, зміст ревізії і послідовність її проведення, методи та прийоми контрольно-ревізійної перевірки. Строки проведення ревізій та склад ревізійних груп визначаються з урахуванням того обсягу роботи, якого потребує вирішення конкретних питань кожної ревізії (перевірки) [26, с.218].

Обмеження у підставах проведення ревізій та перевірок, визначені чинним законодавством, не поширюються на ревізії та перевірки, що проводяться на звернення підконтрольної установи, або ревізії та перевірки, що проводяться після порушення кримінальної справи проти посадових осіб підконтрольних установ, що ревізуються або перевіряються, відповідно до кримінально-процесуального законодавства.

Організаційно-підготовчий етап завершується складанням робочого плану ревізора (керівника групи), в якому визначається, в якому визначається конкретний виконавець (з числа спеціалістів ревізійної групи) щодо перевірки певного об'єкта, а також строки подання ревізору проміжних актів перевірки [26, с.218].

Коли ревізія проводиться по завданню правоохоронних органів, необхідно опечатати касу, сейфи, а також місця збереження товарно-матеріальних цінностей, документів та цінних паперів.

Керівник ревізуемого підприємства повинен створити сприятливі умови для проведення учасниками ревізійної групи ревізії — надати

необхідне окреме приміщення, оргтехніку, послуги зв'язку, канцелярські матеріали тощо.

**Етап безпосереднього проведення документальної 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 [26, с.218].

Посадові особи органу КРС вправі приступити до проведення ревізії або перевірки за наявністю 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.

Ненадання цих документів посадовим особам підконтрольних установ та інших суб'єктів господарської діяльності або їх надання з порушенням вимог, встановлених ст.11 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні», є підставою для недопущення посадових осіб органу КРС до проведення 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 видає розпорядження щодо виділення окремого приміщення та створення необхідних умов для роботи ревізійної групи [26, с.218].

У своїй діяльності ревізійна група повинна додержуватися принципу раптовості, особливо при проведенні у ході ревізії вибіркового інвентаризацій активів та грошових коштів, контрольних запусків сировини у виробництво тощо [26, с.218].

У разі виявлення нестач, фактів розкрадань коштів, матеріальних цінностей та інших зловживань, співробітники КРУ 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.

Ревізія підприємства полягає у вивченні структури підприємства, розподілу функціональних обов'язків між керівництвом підприємства

та його службами, організаційно-розпорядчих документів, виданих за ревізійний період, тощо. Головним у ході проведення ревізії є дослідження за допомогою відповідних методів достовірності, правомірності здійснення господарських операцій, правильності і повноти їх документального оформлення, додержання при здійсненні господарських операцій діючого законодавства та нормативних актів. У процесі ревізії всебічно використовуються різні методи документальної та фактичної перевірки господарської діяльності, економічного та економіко-математичного аналізу [26, с.218—219].

Ефективність та якість ревізії залежить від підготовки до проведення ревізії; організації заходів перевірки; раціонального застосування прийомів, методів та техніки контрольно-ревізійних заходів; оформлення результатів ревізії; реалізація матеріалів ревізії; контролю за виконанням прийнятих рішень.

*Робота ревізора з перевірки господарської діяльності підприємств 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.

На цьому етапі ревізори знайомляться з попередніми актами документальних ревізій, матеріалами звітності і на основі їх складають програму (план) наступної ревізії, яку затверджує керівник ревізуємої організації.

План ревізії включає: тему, період, перелік основних об'єктів.

На цьому етапі ревізори зобов'язані вивчити необхідні нормативно-законодавчі документи, звітні та статистичні дані, інші матеріали, які дають характеристику фінансово-господарської діяльності організації, яка ревізується. Ревізори можуть брати копії звітних документів, які їм необхідні для проведення ревізії.

*Другий етап* — це 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.

Ревізори повинні надати свої документи керівникові ревізуемого підприємства — посвідчення на право проведення ревізії, ознайомити його з основними завданнями, вирішити організаційно-технічні питання проведення ревізії.

Із тактичних міркувань, коли ревізія проводиться за ініціативою правоохоронних органів, необхідно провести опечатування місць збереження грошових засобів та матеріальних цінностей, а також зняти

залишки грошей в касі підприємства з наступним оформленням акту перевірки готівки у касі.

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

На стадії загального дослідження ревізор знайомиться з первинною та зведеною документацією, журналами-ордерами, виробничими звітами та іншими обліковими регістрами з метою виявлення сумнівних операцій та документів, які потребують детального дослідження. На цій стадії ревізори повинні використати можливості економічного та економіко-правового аналізу.

На стадії детального дослідження перевірка господарських операцій виконується згідно первинних облікових бухгалтерських документів

Ревізор, згідно плану ревізії, визначає необхідність та можливість застосування тих чи інших ревізійних дій, прийомів та способів одержання інформації, аналітичних процедур, розміру даних із перевіряємої сукупності, який би забезпечив надійну можливість збирання доказів.

*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).

Методика документальної ревізії в основному визначається можливостями бухгалтерського і документального аналізу.

---

### 5.3. ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ ПРОВЕДЕНОЇ ДОКУМЕНТАЛЬНОЇ РЕВІЗІЇ

---

Результати ревізії (перевірки) викладаються в акті (довідці) на підставі перевірених даних і фактів, що впливають з наявних оригіналів документів (у тому числі вилучених в установленому порядку іншими органами державного фінансового контролю або правоохоронними органами) організації, яка ревізується; даних про результати проведених зустрічних перевірок; наслідків інвентаризацій, контрольних обмірів, контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво, контрольних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції; даних перевірки якості продукції, дотримання технічних умов та технологіч-

них режимів виробництва, відповідності продукції діючим стандартам, цінам і тарифам, а також інших даних.

Поряд з іншими матеріалами акт ревізії буде оцінюватися у процесі досудового і судового слідства. У процесі розслідування матеріали ревізії широко використовуються при встановленні суми збитку, заподіяного злочином; способів приховання нестач і розкрадання у документах і записах обліку; при уточненні кола осіб, що брали участь у злочині.

*Акт документальної ревізії* складається в 2- 3 примірниках, при цьому один примірник прямує у вищестоящу організацію, другий залишається в організації, що ревізується, а третій за необхідності передається безпосередньо до правоохоронних органів. Якщо за матеріалами акту ревізії вирішується питання про порушення кримінальної справи, то слідчому необхідно заздалегідь оцінити його з позицій правильності оформлення, повноти дослідження і переконливості висновків. При цьому основну увагу слідчий звертає на такі обставини:

- чи всі обліково-бухгалтерські документи та інші матеріали досліджував ревізор;
- чи притягувалися до ревізії зацікавлені посадові особи;
- чи є підписи цих осіб в акті і чи додаються їх письмові пояснення по суті виявлених ревізором порушень;
- чи підписаний акт ревізії іншими посадовими особами підприємства;
- чи є висновок ревізора по поясненням винних осіб (запереченням);
- чи затверджений акт документальної ревізії керівником ревізуємої організації.

Якщо посадові особи ревізуемого підприємства відмовляються підписати акт документальної ревізії, ревізор в кінці акта виконує запис про їх ознайомлення з актом та відмову від підпису або одержання акту.

**Акт документальної ревізії складається із трьох частин: вступної, резолютивної, заключної.**

**У вступній частині акта** відображається найменування, місцезнаходження підприємства, яке ревізується; дату і підстави проведення ревізії; дані про ревізорів (ревізора); короткі обставини справи, які спонукали проведення ревізії; ревізуемі документи; питання (завдання), які поставлені перед ревізією; перевіряємий період та строки проведення ревізії; інформація про засновників; основна мета та види діяльності; хто в перевіряемому періоді мав право першого підпису та хто був головним бухгалтером; ким та коли проводилася попередня документальна ревізія; дані про повноту перевірки окремих господарських операцій та ін.

**Резолютивна частина** складається за розділами відповідно до програми, затвердженої керівником організації, який призначив ревізію. Розділи акта містять систематизований виклад недоліків відповідно до послідовності перевірки господарських операцій. В цій частині викладається процес перевірки документів; результати зустрічних перевірок, фактичного контролю; наводяться пояснення матеріально відповідальних та посадових осіб.

**Заключна частина** — це висновки ревізорів (ревізора). Ревізор дає відповіді на поставлені питання (завдання). В акті ревізії повинна бути об'єктивність, лаконічність, доступність та системність.

В акті ревізії не повинні включатися висновки, факти, які не підтверджуються документами або результатами перевірки, дані із матеріалів правоохоронних органів та посилянь на показання, які надані слідчим.

В акті ревізії не повинна даватися правова та морально-етична оцінка дій посадових і матеріально відповідальних осіб, кваліфікація їх вчинків.

В акті ревізії відображаються як недоліки, так і позитивні факти, вказуються матеріально відповідальні та посадові особи, що несуть відповідальність за встановлені порушення тощо.

У тих випадках, коли встановлені порушення можуть бути не відображені або по них необхідно негайно прийняти заходи щодо їх ліквідації або залучення посадових та матеріально відповідальних осіб до відповідальності, в період проведення ревізії складається окремий (проміжний) акт і від вказаних осіб беруться письмові пояснення. Проміжний акт підписується так само, як і акт документальної ревізії. Факти, що відображені у проміжному акті, включаються до акту ревізії.

Акт документальної ревізії підписується ревізором, головним бухгалтером та керівником ревізуємого підприємства.

При проведенні ревізії комісією акт підписується всіма ревізорами. Якщо хто-небудь із членів комісії не згоден з висновками акта, то він має право скласти свій акт ревізії, в якому відобразити свої висновки за результатами проведеної ревізії.

Ревізор несе дисциплінарну відповідальність за повноту та якість ревізії і інвентаризації, проведення їх в строк, правильність та об'єктивність викладених в актах ревізії фактів та достовірність висновків ревізії.

Ревізор несе кримінальну відповідальність за ухилення від проведення ревізії та інвентаризації фактів крадіжок державного майна, порушень кошторисно-фінансової дисципліни та інших порушень в роботі ревізуємої організації.

*Акт документальної ревізії* складається в 2- 3 примірниках, при цьому один примірник прямує у вищестоящу організацію, другий залишається в організації, що ревізується, а третій за необхідності передається безпосередньо до правоохоронних органів. Якщо за матеріалами акту ревізії вирішується питання про порушення кримінальної справи, то слідчому необхідно заздалегідь оцінити його з позицій правильності оформлення, повноти дослідження і переконливості висновків. При цьому основну увагу слідчий звертає на такі обставини:

- чи всі обліково-бухгалтерські документи та інші матеріали досліджував ревізор;
- чи притягувалися до ревізії зацікавлені посадові особи;
- чи є підписи цих осіб в акті і чи додаються їх письмові пояснення по суті виявлених ревізором порушень;
- чи підписаний акт ревізії іншими посадовими особами підприємства;
- чи є висновок ревізора по поясненням винних осіб (запереченням);
- чи затверджений акт документальної ревізії керівником ревізуємої організації.

Якщо посадові особи ревізуємого підприємства відмовляються підписати акт документальної ревізії, ревізор в кінці акта виконує запис про їх ознайомлення з актом та відмову від підпису або одержання акту.

Оперуповноважений, слідчий мають право допитати ревізора. Наприклад, спеціаліст-ревізор не вказав в акті документальної ревізії місце встановленої нестачі товарно-матеріальних цінностей на складі, не провів розрахунок природного убутку.

У зв'язку з цим слідчий повинен допитати ревізора про те, які правила оформлення документів на складі не були виконані та в чому це виражається. Показання спеціаліста-ревізора фіксуються у протоколі допиту свідка.

*При необхідності призначається додаткова або повторна ревізія.*

Оперативні працівники, слідчі повинні призначати виконання додаткової документальної ревізії фінансово-господарської діяльності ревізору-бухгалтеру, який проводив первинну ревізію, а повторну — іншому ревізору-бухгалтеру.

При призначенні повторної документальної ревізії належить обов'язково включити питання щодо правильності висновків первинної ревізії.

Висновки ревізії служать орієнтиром для слідчого в його роботі по встановленню будь-яких фактів, які мають відношення до справи.

Слідчий може доповнити матеріали документальної ревізії шляхом допиту ревізора в якості свідка. Допит можна проводити тоді, коли є



заперечення до акту документальної ревізії, які не можуть бути перевірені по документах, але про які знає ревізор.

Всі документи, які використовувались під час проведення документальної ревізії, зберігаються до кінця судового розгляду по справі.

---

#### **5.4. ОСОБЛИВОСТІ РЕВІЗІЇ, ЗДІЙСНУВАНОЇ ЗА ВИМОГОЮ ПРАВООХОРОННИХ ОРГАНІВ**

---

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. (13, с.184)

Потреба у проведенні ревізії може виникнути на різних етапах розслідування, але дуже важливе значення має період її призначення, оскільки здійснення ревізії — процес досить тривалий, тож будь-яка затримка тягне за собою продовження термінів розслідування. (13, с.184)

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 під час досудового 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 (ОПС) 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 проти визначеної інвентаризаційної різниці).

Одним з найбільш достовірних доказів, що підтверджують встановлення обвинуваченого (що підозрюється) у здійсненні злочину, пов'язаного з використанням обліково-бухгалтерських документів, може бути:

- акт документальної ревізії з документами, що додаються до нього, виявлення злочинних зв'язків об'єкта, що перевіряється з іншими організаціями, включеними в сферу розслідування;
- встановлення факту роботи обвинуваченого в іншій організації на аналогічній посаді;
- повідомлення експерта-бухгалтера про неможливість дати висновок з поставлених перед ним питань без попереднього проведення ревізії.

**Фактичними підставами для проведення повторної або додаткової ревізії** можуть бути:

- ◆ протиріччя між результатами первинної документальної ревізії й іншими матеріалами справи, що підтверджують злочинну діяльність;
- ◆ проведення первинної ревізії у відсутності зацікавленої особи, за винятком тих випадків, коли встановлено, що вона навмисно ухилялася від участі в ній;
- ◆ поверховість попередньої ревізії, тобто коли первинна ревізія проводилася тільки за зведеною документацією без перевірки первинних обліково-бухгалтерських документів;

◆ не застосування 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 документально та 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 досудового слідства (дізання) буде встановлено, що попередньою ревізією перевірені не всі види діяльності підприємства, при здійсненні яких скоювалися злочинні дії, зокрема не перевірена діяльність тих посадових осіб, відносно яких порушено кримінальну справу;

◆ наявність обґрунтованих заперечень по суті висновків ревізії з боку зацікавлених осіб (що підозрюються та обвинувачених);

◆ повідомлення експерта-бухгалтера про неможливість дати висновок без попереднього проведення повторної або додаткової ревізії, проведення первинної ревізії вибіркоким, а не суцільним методом.

З ініціативи співробітників правоохоронних органів додаткові ревізії призначаються у тих випадках, коли попередньою ревізією перевірена лише частина господарських операцій, під час яких могли скоюватися 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 матеріалів, 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 тягне за собою збільшення термінів розслідування. Крім того, внаслідок проведення новопризначеної ревізії можуть бути отримані дані про інші факти зловживань, які також будуть потребувати додаткової слідчої перевірки.

Відомо, що призначення ревізії після порушення кримінальної справи регламентоване ст.66 КПК. Право вимагати призначення документальної ревізії до порушення кримінальної справи, тобто за перевіреним матеріалом, передбачено Законом України «Про міліцію» ст. 11. Саме цим правом користуються співробітники ДСБЕЗ при призначенні ревізій, оскільки більшість кримінальних справ порушується

за фактами скоєння злочинів у сфері економіки 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, кола осіб, а також тих, що бере участь у перевірці і переліку методів перевірки, що використовуються. Найбільш загальною основою в таких випадках визнають наявність матеріалів 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 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 задалегідь 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 ДСБЕЗ і слідчі повністю довіряють, під час проведення первинної ревізії, ревізору і тому її проведення не завжди буває повним і об'єктивним.

При призначенні і проведенні як первинної, так і повторної документальної ревізії потрібно більш повно дослідити ті дані, які є за конкретним матеріалом (справою), бо від цього залежать результати розгляду матеріалів досудового 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 відповідно до ст. 66 УПК 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 кривій справі.

***Акт документальної ревізії, який складено по завданню правоохоронних органів, повинен відповідати наступним вимогам:***

- у змісті акту характеризуються конкретні факти порушень у фінансово-господарській діяльності і діяї 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 вимог правильності документального оформлення і вимог ведення обліку згідно чинного законодавства;
- 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 доказовості 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.

При оцінці матеріалів ревізії слідчий вирішує два питання:

- на скільки доброякісно проведена ревізія;
- яке значення для справи по суті мають матеріали ревізії.

Всі документи, які були використані під час проведення ревізії, зберігаються до кінця судового розгляду по справі.



---

### КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ

---

1. Назвати елементи системи фінансового контролю в Україні.
2. Який порядок проведення ревізії по завданню правоохоронних органів?
3. Які правові підстави матеріальної відповідальності?
4. Які визначення матеріальної шкоди згідно діючого законодавства України?
5. Яке нормативно-правове забезпечення проведення документальної ревізії фінансово-господарської діяльності суб'єкту господарювання?
6. Якими документами оформлюються результати документальної ревізії?
7. Які методи проведення документальної ревізії (документальні і фактичні)?
8. Який порядок проведення первинної, додаткової та повторної документальної ревізії?
9. Як проводиться оцінка матеріалів документальної ревізії слідчим (судом)?
10. Дайте визначення документальної ревізії.
11. Назвіть види ревізій.
12. Назвіть етапи проведення документальної ревізії.
13. Охарактеризуйте основні розділи акта документальної ревізії.
14. Яке значення має проведення документальної ревізії у боротьбі з економічними злочинами?
15. Які основні особливості ви знаєте при організації та проведенні документальної ревізії по ініціативі правоохоронних органів?



---

### ТЕСТОВІ ПИТАННЯ

---

1. **Які ревізійні дії відносяться до попереднього контролю:**
  - а) документальна перевірка банківських документів перед перерахуванням коштів;
  - б) документальна перевірка платіжних документів після перерахування коштів;
  - в) документальна перевірка банківських і фінансових документів в наступному місяці.

**2. Які дії контролю відносяться до ревізії:**

- а) перевірка первинних і зведених даних обліку;
- б) первинний фінансовий моніторинг;
- в) звірка даних первинного обліку з даними фінансової звітності.

**3. Який документ, відображає висновки ревізії:**

- а) довідка про результати проведеної документальної ревізії;
- б) висновок про результати проведеної документальної ревізії;
- в) акт про результати проведеної документальної ревізії.

**4. Хто здійснює державний контроль в Україні:**

- а) державний аудит;
- б) державна контрольно-ревізійна служба України;
- в) державний фінансовий моніторинг.

**5. Який орган здійснює документальну ревізію:**

- а) аудиторська фірма;
- б) органи КРУ;
- в) державні фінансові управління.

**6. Який орган здійснює внутрівідомчий контроль:**

- а) органи КРУ;
- б) ревізійні групи головних підприємств;
- в) спеціалісти-бухгалтери.

**7. Що відноситься до прав ревізора:**

- а) задавати питання процесуальним особам в судовому засіданні;
- б) відбирати пояснення у посадових осіб;
- в) надавати клопотання слідчим та суду.

**8. Яку відповідальність несе ревізор:**

- а) адміністративну;
- б) кримінальну;
- в) дисциплінарну.

**9. Які дії відносяться до фактичного контролю:**

- а) звірка розрахунків;
- б) інвентаризація;
- в) зустрічна перевірка.

## **Розділ 6**

---

# **УЧАСТЬ СПЕЦІАЛІСТА- БУХГАЛТЕРА У КРИМІНАЛЬНОМУ ПРОЦЕСІ**

---

### **6.1. НЕПРОЦЕСУАЛЬНІ ФОРМИ ВИКОРИСТАННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ЗНАТЬ (НА СТАДІЇ ПОРУШЕННЯ КРИМІНАЛЬНОЇ СПРАВИ)**

---

Як зазначалося, особливістю злочинів у сфері економіки є те, що значна частина їх слідів недоступна безпосередньому сприйняттю. Виявити такі сліди, встановити їх належність саме злочину, дослідити і використати як доказ неможливо без застосування економічних знань, зокрема, знань з області бухгалтерського обліку.

Спеціальні бухгалтерські знання можуть використовуватися в діяльності правоохоронних органів у боротьбі з економічною злочинністю для вирішення різних завдань, які обумовлюють статус суб'єктів цих знань та значення результатів їх застосування. Саме потреби практики здійснюють вирішальний вплив на наукові криміналістичні дослідження. Звичайно пріоритетне значення має використання спеціальних знань у формах, передбачених кримінально-процесуальним законом з метою отримання доказів. Але в процесі практичної діяльності правоохоронних органів були вироблені і непроцесуальні форми використання допомоги спеціалістів для вирішення певних проміжних завдань у боротьбі з економічною злочинністю, що знайшло відтворення в законодавчих актах, які визначають статус різних правоохоронних структур.

Так, щодо органів прокуратури — відповідно до ч.3 ст.20 Закону України «Про прокуратуру», прокурорам та їх заступникам надано право «вимагати від керівників та колегіальних органів проведення перевірок, ревізій діяльності підпорядкованих і підконтрольних підприємств, установ, організацій та інших структур незалежно від форм власності, а також виділення спеціалістів для проведення перевірок, відомчих і позавідомчих експертиз».

Щодо органів Міністерства внутрішніх справ:

- ч.2 п. 24 ст.11 Закону України «Про міліцію» надає право керівникам управлінь та районних, міських відділів «вимагати від матеріально відповідальних і службових осіб підприємств, установ і організацій



цій відомості та пояснення по фактах порушення законодавства, проведення документальних і натуральних перевірок, інвентаризацій і ревізій виробничої та фінансово-господарської діяльності»;

- підпункт «в» п. 2 ст. 12 Закону України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю» надає право керівникам спеціальних підрозділів по боротьбі з організованою злочинністю органів внутрішніх справ «залучати до проведення перевірок, ревізій та експертиз кваліфікованих спеціалістів установ, організацій контрольних і фінансових органів»;

- підпункт 5 п.5 Положення про Державну службу боротьби з економічною злочинністю, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 05.07.93 № 510 надає право керівникам підрозділів Державної служби боротьби з економічною злочинністю «вимагати обов'язкового проведення перевірок, інвентаризацій та ревізій виробничої та фінансової діяльності підприємств, установ і організацій».

Щодо підрозділів податкової міліції органів державної податкової служби в Україні — стаття 22 Закону України «Про державну податкову службу в Україні», надає керівникам підрозділів податкової міліції права, визначені частиною другою пункту 24 статті 11 Закону України «Про міліцію».

Щодо органів Служби безпеки — підпункт «в» п. 2 ст. 12 Закону України «Про організаційно-правові основи боротьби з організованою злочинністю», надає право керівникам спеціальних підрозділів по боротьбі з організованою злочинністю Служби безпеки України «залучати до проведення перевірок, ревізій та експертиз кваліфікованих спеціалістів установ, організацій контрольних і фінансових органів».

Непроцесуальні форми використання правоохоронними органами спеціальних бухгалтерських знань, як правило, передують порушенню кримінальної справи і проведенню процесуальних дій.

До змісту діяльності спеціаліста-бухгалтера під час призначення документальної ревізії входить надання допомоги слідчому:

- при вирішенні загальних питань;
- при призначенні первинної ревізії та аналізі її матеріалів;
- при призначенні додаткової або повторної ревізії.

До питань загального характеру під час призначення документальної ревізії відносяться:

- ◆ цілеспрямованість призначення документальної ревізії; визначення її виду;
- ◆ визначення посадових осіб, що підлягають перевірці, та відділів фінансово-господарської діяльності;
- ◆ організація проведення документальної ревізії.

Конкретна допомога спеціаліста-бухгалтера під час призначення первинної документальної ревізії може бути у наступному:

- під час аналізу документів він вказує слідчому на перелік документів, які необхідно взяти у підприємства;
- встановивши необхідний перелік документів, спеціаліст також вкаже на місце, де знаходяться ці документи, скільки екземплярів документу повинно бути. Вирішення цих питань важливо у випадках, коли співучасники злочину є працівники підприємства або працівники філіалів, відділів, цехів тощо;
- при відсутності окремих документів, що цікавлять слідчого, спеціаліст може сказати в яких інших документах відображені необхідні дані;
- важливе значення мають знання особливостей документообігу на конкретному підприємстві. Спеціаліст пояснює слідчому структуру, схему, систему руху бухгалтерських документів; способи відображення в них господарських операцій; форми накопичування даних про рух матеріальних цінностей;
- згідно матеріалів, які має слідчий, спеціаліст допомагає визначити об'єм первинної ревізії. Велике значення має встановлення порядку проведення ревізійних дій; кола осіб, яких необхідно визвати для надання пояснень ревізоріві, можливість та порядок звернення до контрагентів для проведення зустрічних перевірок;
- спеціаліст має можливість дати рекомендації слідчому про найбільш доцільні методи фактичного контролю (інвентаризації, лабораторному аналізу тощо);
- найбільш складним та важливим є формулювання завдань ревізоріві, спеціаліст допомагає слідчому сформулювати питання на ревізію.

Велику допомогу спеціаліст надає при призначенні додаткової та повторної ревізії. Зміст допомоги визначається якістю проведеної первинної документальної ревізії. Якщо в результаті проведеного аналізу первинної ревізії слідчий приймає рішення, що ревізія проведена поверхово, з порушенням встановлених правил, не висвітлює всіх необхідних моментів, має необґрунтовані та сумнівні висновки, то приймається рішення про проведення повторної або додаткової ревізії. В цій ситуації спеціаліст має змогу вказати на перелік документів, які ще необхідно забрати у підприємства.

Найчастіше підставами порушення кримінальних справ про економічні злочини є матеріали документальних ревізій і перевірок. Ревізія (лат. *revisio* — перегляд) являє собою перевірку бухгалтерських документів і бухгалтерських записів. У ст. 2 Закону України «Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні» *ревізія* визначається як метод документального контролю за фінансово-господарською діяль-

ністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, спосіб документального викриття нестач, розтрат, привласнень та крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань. За наслідками ревізії складається акт. *Перевірка* визначається як обстеження і вивчення окремих ділянок фінансово-господарської діяльності підприємства, установи, організації або їх підрозділів. Наслідки перевірки оформляються довідкою або доповідною запискою.

Аналіз слідчої та судової практики, у тому числі, результати опитування слідчих, показують, що форми використання спеціальних бухгалтерських знань досить часто плутаються. В одних і тих же ситуаціях одні слідчі призначають ревізію, інші — бухгалтерську експертизу. В результаті бухгалтерська експертиза іноді підміняється ревізією. Слідчий передає ревізорам зібрані ним документи бухгалтерського обліку і доручає встановити факти певних порушень, розмір і період утворення нестачі матеріальних цінностей і грошових коштів та вирішення інших завдань, що віднесені до компетенції бухгалтерської експертизи. Більше того, іноді ревізорам для обґрунтування своїх висновків передаються матеріали кримінальної справи, зокрема, висновки експертиз інших видів. Нерідко при призначенні ревізій, особливо повторних, у кримінальній справі виявляється кілька актів з різними висновками. При наявності у кримінальній справі кількох актів ревізій, які містять протиріччя, і відсутності висновків експерта суди повертають справи на додаткове розслідування.

Такий стан свідчить про те, що існуюча практика призначення і проведення ревізій за вимогою слідчого і бухгалтерських експертиз не забезпечує оптимальних умов для швидкого та якісного розслідування економічних злочинів.

Основною причиною цього, є недостатньо чіткі межі застосування документальної ревізії і судово-бухгалтерської експертизи в кримінальному процесі. В літературі зазначається, що діяльність ревізора і експерта на досудовому слідстві мають схожі риси, оскільки обидва:

- а) досліджують однорідні господарські операції, відображені в бухгалтерських документах;
- б) працюють в основному з бухгалтерськими документами і обліковими регістрами;
- в) використовують в своїй роботі знання з тієї ж області бухгалтерського обліку;
- г) застосовують, в основному, одні і ті ж прийоми дослідження матеріалів, якими вони володіють як спеціалісти-бухгалтери;
- д) плани їх роботи визначаються сформульованими слідчим питаннями і завданнями;

е) підтримують контакт зі слідчим, в провадженні якого знаходиться кримінальна справа.

Це дає підстави вважати, що питання проведення ревізії в процесі судового слідства, а також розмежування ревізії і судово-бухгалтерської в умовах оновлення кримінально-процесуального законодавства України є актуальними і потребують подальшого дослідження і вирішення. У зв'язку з цим слід звернути увагу на те, що новий Кримінально-процесуальний кодекс Російської федерації не включає ревізію в спосіб збирання доказів, як це було раніше (ст. 70 КПК РФСР), хоча це і не виключає можливість її проведення за ініціативою слідчого.

У кримінальних справах про економічні злочини основні труднощі в розслідуванні обумовлені тим, що ці злочини вчиняються з використанням зовні законних фінансово-господарських операцій, які відображуються у звичайних бухгалтерських документах. Здійснені злочинцями операції відрізняються від законних тільки тим, що в документи вносяться дані, які не відповідають дійсності. Тому, навіть у випадку виявлення неправильності оформлення деяких документів, важко встановити чи є це результатом помилки чи умисного діяння особи, яка склала цей документ.

Таким чином, шляхом ревізії можна виявити певні невідповідності чи порушення, наприклад, невиконання вимог щодо оформлення актів на списання матеріальних цінностей, факти нестачі чи надлишків майна та інші подібні обставини. Тобто і ревізія і бухгалтерська експертиза можуть шляхом дослідження документів визначити стан матеріальних цінностей і грошових коштів та їх рух, але не факти, наприклад, їх привласнення.

У зв'язку з цим уявляється неправильним проводити розмежування між ревізією і бухгалтерською експертизою за тією ознакою, що перша може безпосередньо встановити факти розкрадань майна, оскільки ні ревізія, ні експертиза не встановлюють складу злочину, а лише обставини фінансово-господарської діяльності, які дають підстави для юридичних висновків. Для таких висновків потрібне проведення комплексу слідчих дій, спрямованих на аналіз інформації, отриманої в результаті використання спеціальних бухгалтерських знань.

І ревізія і бухгалтерська експертиза призначаються у кримінальній справі на підставі даних про те, що на конкретному підприємстві (організації) є документи бухгалтерського обліку, які дозволяють шляхом їх дослідження, з використанням спеціальних бухгалтерських знань, встановити нові факти.

Відмінність між названими формами застосування спеціальних бухгалтерських знань, полягає у їх процесуальній урегульованості та

значенні результатів у доказуванні. Окремими дослідниками висловлювалася думка про те, що проведення ревізії після порушення кримінальної справи є самостійним способом збирання доказів, тобто слідчою дією. При цьому малося на увазі не проведення ревізії само по собі, не дії ревізора, а діяльність слідчого, яка приводить до проведення ревізії і появи у кримінальній справі відповідного документа — джерела доказів. З таким підходом не можна погодитися тільки тому, що, як справедливо зазначив П. Пошюнас, слідчий, використовуючи ревізора для збирання доказів, тим самим перекладає на нього своєї функції. Вказівка на те, що докази у справі при цьому виявляються в результаті діяльності слідчого, а не проведення ревізії, нічого по суті не міняє, оскільки організаційну діяльність слідчого з процесуальної точки зору не можна визнати способом збирання доказів (хоча для успіху розслідування в цілому ця діяльність вельми важлива). Ревізор не є самостійною процесуальною фігурою, а непроцесуальний характер його діяльності в значній мірі впливає на об'єктивність, повноту і якість ревізії (обвинувачений не має можливості заявити відвід ревізору, поставити перед ревізором додаткові питання тощо).

Про недопустимість заміни експертизи ревізіями вказується у постанові Пленуму Верховного суду України № 8 від 30.05.1997 р. «Про судову експертизу в кримінальних і цивільних справах», в якій зазначається, що «акти чи інші документи, в тому числі відомчі, де зазначаються обставини, встановлені із застосуванням спеціальних знань (наприклад, про причини аварії, вартість ремонту, розмір нестачі матеріальних цінностей), не можуть розглядатися як висновок експерта та бути підставою для відмови в призначенні експертизи, навіть якщо вони одержані на запит суду, органу дізнання, слідчого або адвоката»(п.18).

Отже, ревізія не може бути визнана процесуальною дією, а ревізор самостійною процесуальною фігурою. Непроцесуальний характер діяльності ревізора не забезпечує об'єктивність, повноту і якість ревізії (обвинувачений не має можливості поставити додаткові запитання ревізору, заявити йому відвід тощо).

Викладене дає підстави для наступних принципово важливих висновків:

- документальна ревізія, як непроцесуальна форма використання спеціальних бухгалтерських знань, може бути використана в діяльності правоохоронних органів як засіб документального встановлення ознак економічних злочинів, тобто документальних матеріалів, які слугують підставами для порушення кримінальної справи;
- документальна ревізія може призначатися слідчим (прокурором) у кримінальній справі, яка знаходиться у його провадженні тільки в

тому випадку, коли справа була порушена не за матеріалами ревізії, а за даними, отриманими в результаті застосування таких методів фактичного контролю за фінансово-господарською діяльністю як інвентаризація, контрольні обміри виконаних робіт тощо;

- матеріали ревізії набувають значення доказів тільки після їх перевірки процесуальними засобами, зокрема шляхом призначення судово-бухгалтерської експертизи.

Статусу процесуальної фігури ревізор може набувати, коли він виступає у кримінальній справі як свідок і може повідомити про факти, які стали йому відомі в результаті застосування спеціальних бухгалтерських знань при виконанні своєї службової ревізійної діяльності.

*Слід зазначити, що непроцесуальні форми використання спеціальних бухгалтерських та інших знань знайшли відображення у проекті нового кримінально-процесуального кодексу України, розробленого робочою групою Кабінету міністрів і прийнятого за основу Верховною Радою України. В даному проекті передбачена окрема стадія кримінального процесу «Попередня перевірка і вирішення заяв, повідомлень та іншої інформації про злочин» (гл.23), в якій передбачені доручення на проведення ревізій, інвентаризацій, відомчих перевірок і відомчих експертиз, як засоби перевірки первинної інформації про злочин (ст.177, 188-189). Але викликає заперечення положення про те, що «дані, встановлені при провадженні дослідчих пізнавальних дій, в разі заведення кримінальної справи використовуються як докази у справі». На наш погляд відомості, отримані у такий спосіб можуть мати значення доказів у кримінальній справі тільки після їх перевірки шляхом проведення слідчих (процесуальних) дій. Адже, як зазначається у наведених статтях проекту порядок і строки провадження ревізій та інвентаризацій встановлюються відомчими нормативними актами, тобто вони фактично проводяться поза рамками кримінального процесу і не є діями процесуальними. А це має принципове значення з наведених вище причин.*

---

## 6.2. КОНСУЛЬТАЦІЇ СПЕЦІАЛІСТА-БУХГАЛТЕРА ТА ЇХ ЗНАЧЕННЯ

---

Поряд з документальною ревізією поширеною на практиці непроцесуальною формою використання спеціальних бухгалтерських знань є консультації спеціаліста-бухгалтера, які він надає працівникам правоохоронних органів. **Консультація** — це надання спеціальної інфор-

мації, порад, які мають значення для прийняття тактичних або процесуальних рішень.

Оскільки при розслідуванні економічних злочинів дослідженню підлягають найрізноманітніші фінансово-господарські операції без такої допомоги прийняття правильних рішень з боку оперативних працівників і слідчих неможливе. Подібне використання спеціальних знань можливе як до порушення кримінальної справи, так і після прийняття цього процесуального рішення. Основною особливістю даної форми є те, що вона не базується на будь-яких дослідженнях — для цього використовується вже накопичені спеціалістом-бухгалтером знання і досвід.

Використання консультативної допомоги спеціаліста-бухгалтера (непроцесуальна форма) визначає одержання необхідних свідчень від визначеної особи відносно відомих йому специфічних питань, які цікавлять правоохоронні органи.

Дуже важливо використовувати допомогу спеціаліста-бухгалтера у визначеній формі під час попередньої перевірки заяв та повідомлень, одержаних від громадян, організацій, про факти скоєних економічних злочинів.

*Наприклад, спеціаліст-бухгалтер має змогу пояснювати оперативному працівнику відділу боротьби з економічною злочинністю, слідчому порядок та правила відкриття рахунків, проведення безготівкових розрахунків, вказати на порушення, які були допущені під час відображення операцій на рахунках тощо.*

Спеціаліст-бухгалтер має змогу надати консультацію робітникам правоохоронних органів по питаннях ведення бухгалтерського обліку виробництва, збереження та реалізації продукції.

Спеціаліст-бухгалтер має змогу також дати пораду щодо використання комплексу спеціальних прийомів та методів, необхідних під час визначення ознак економічних злочинів. Оперативним працівникам, слідчим та суду час від часу необхідно одержати відповіді на питання довідкового характеру, які не вимагають проведення спеціальних досліджень.

Як правило, це питання такого типу: який порядок проведення інвентаризації; як повинні розподілятися обов'язки між матеріально відповідальними особами; чи є можливість зарахувати пересортуванням суму нестачі; який порядок списання грошових коштів, які підлягають вирахуванню з винуватої особи у покриття нестачі, яка виникла у матеріально відповідальній особі; різні питання щодо ведення бухгалтерського обліку, відображення в бухгалтерських документах господарських операцій тощо.

*Консультативна допомога надається в усній або письмовій формі.*

*Письмова консультація* може надаватися як фізичними, так і юридичними особами (експертними закладами, профільними науково-дослідними інститутами, вищими навчальними закладами та іншими установами і закладами) за письмовим поданням органу дізнання або слідчого. За своєю суттю консультація є думкою фахівця, яка має тільки орієнтовне значення в кримінальній справі. Навіть якщо вона викладена письмово, то вона не може розглядатися як документ — джерело доказів, оскільки не утримує процесуальних гарантій достовірності викладених відомостей. Консультація, як зазначалося, може слугувати тільки підставою для прийняття тих чи інших тактичних або процесуальних рішень. Але відповідальність за це рішення повністю несе та посадова особа, яка прийняла його.

Аналіз накопиченого досвіду використання консультаційної допомоги правоохоронним органам з боку спеціалістів — бухгалтерів дозволяє виділити два її різновиди в залежності від стадії надання такої допомоги:

- консультації спеціаліста-бухгалтера в стадії порушення кримінальної справи;
- консультації спеціаліста-бухгалтера під час провадження досудового слідства.

***Консультація спеціаліста-бухгалтера в стадії порушення кримінальної справи*** використовується працівником правоохоронного органу, зокрема слідчим, для усвідомлення окремих положень матеріалів ревізій та інших методів контролю за фінансово-господарською діяльністю, які містять підстави для порушення кримінальної справи про економічний злочин. Особливу складність для слідчого утворюють чисельні документи, які можуть містити ознаки того чи іншого економічного злочину. Таку консультацію слідчий може отримати як у ревізора, так й у іншого спеціаліста-бухгалтера.

При цьому консультація може полягати у:

- ◆ повідомленні про прийоми і методи, використані при проведенні документальної ревізії (перевірки), роз'яснення їх сутності;
- ◆ роз'яснення сутності облікової політики, яка сформована на об'єкті перевірки, і відповідальності за неї конкретних службових осіб;
- ◆ роз'яснення окремих обставин, які були виявлені в процесі проведення ревізії;
- ◆ повідомленні про те, в яких документах знайшли відображення (чи могли) ті чи інші фінансово-господарські операції і де ці документи знаходяться чи можуть знаходитися;
- ◆ повідомленні про умови проведення ревізії, поведінку окремих службових та матеріально-відповідальних осіб та інші обставини.



Крім роз'яснення окремих положень наданих матеріалів, консультація спеціаліста-бухгалтера має на меті й одержання додаткової ориєнтовної інформації про:

1) загальні правила ведення бухгалтерського обліку, банківських операцій, їх комп'ютерного забезпечення та вимоги відповідних відомчих нормативних актів;

2) порядок ведення бухгалтерського обліку та інших операцій на даному підприємстві (організації);

3) функціональні обов'язки посадових осіб і службовців даної комерційної структури;

4) недоліки в організації діяльності підприємства, що сприяють розкраданню, вчиненню інших економічних злочинів.

Одержані у такий спосіб відомості від спеціаліста-бухгалтера, звичайно не мають доказової сили. Однак вони допомагають слідчому не тільки оцінити первинний матеріал про злочин з точки зору його достатності для порушення кримінальної справи, але й прийняти обґрунтовані процесуальні і організаційні рішення щодо проведення слідчих дій.

*Консультації спеціаліста-бухгалтера під час провадження досудового слідства* використовуються слідчим, зокрема, при підготовці слідчим призначення ревізії у кримінальній справі. Необхідність консультації обумовлена тим, що слідчий не завжди має можливість правильно визначити завдання документальної ревізії. Якщо слідчий не має у своєму розпорядженні матеріалів, що вказують на конкретний спосіб здійснення злочину, йому не знайомі специфіка виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства чи організації, він не знає документацію, що відображає рух матеріальних цінностей і грошових коштів, то без допомоги фахівця йому не обійтися. Допомога з боку фахівця-бухгалтера дає можливість, з одного боку, чітко і конкретно сформулювати завдання, що вже саме по собі обумовлює певну методику перевірки ревізором, з іншого боку, у ряді випадків, вказати на спосіб перевірки.

Завдання ревізорів повинне бути ясным, що виключає можливість його невірною тлумачення.

Аналіз матеріалів практики переконує, що найбільш розповсюдженими недоліками при формуванні завдань ревізорів є наступні.

По-перше, — у результативній частині постанови про організацію ревізії в ряді випадків містяться неконкретні вимоги зробити «усебічну документальну ревізію» чи «глибоку документальну ревізію».

По-друге, — у вимозі формулюються завдання, але вони не конкретні, не націлюють ревізора на дослідження руху визначених товар-

но-матеріальних цінностей чи коштів, тим більше — на застосування конкретних методів ревізії.

По-третє, — при наявності у вимозі конкретних, чітких завдань, немає вказівки на профіль спеціалізації ревізорів, що повинні виконати ці завдання. Відсутність такої вказівки утруднює чи унеможлиблює перевірку компетенції ревізора.

По-четверте, — завдання неповно охоплює коло обставин, що підлягають з'ясуванню шляхом ревізії. Надалі цей недолік заповнюється постановкою додаткових завдань перед ревізором, але це може несприятливо відбитися на термінах розслідування.

По-п'яте, — завдання необґрунтовано поширюється за рахунок розширення кола посадових осіб чи періодів перевірки.

По-шосте, — перед ревізорами не ставляться завдання про виявлення обставин, що сприяють здійсненню злочинів.

Ці недоліки обмежують можливості ревізії при використанні її в кримінальному процесі як засобу доказування по економічних злочинах., а тому обумовлюють необхідність попередньої консультації. Крім того слід зазначити, що завдання повинне містити вказівку про строк надання акту ревізії.

Якщо обсяг майбутньої ревізії великий і терміни проведення такої ревізії можуть створити загрозу для затягування термінів розслідування, слідчий свідомо, при формулюванні постанови, вимагає необхідну кількість ревізорів, щоб уникнути цього. У визначенні термінів проведення ревізії може бути використана консультація спеціаліста-бухгалтера.

**Консультаційна форма допомоги спеціаліста використовується і під час підготовки і під час проведення процесуальних дій слідчого, зокрема, виїмки документів, допитів, призначення експертиз та інших.**

---

### 6.3. УЧАСТЬ СПЕЦІАЛІСТА-БУХГАЛТЕРА У ПРОВАДЖЕННІ ОКРЕМИХ СЛІДЧИХ ДІЙ

---

Для кваліфікованого *огляду і вилучення документів* потрібні знання не тільки основ бухгалтерського обліку і звітності, але й ознайомлення з організацією та веденням обліку і звітності на тому конкретному підприємстві чи організації, де ці дії проводяться. Так, уже з перших кроків розслідування, виникає нагальна необхідність у залученні слідчим спеціаліста-бухгалтера до участі у проведенні слідчих дій. Ця можливість передбачена ст. 128-1 КПК «Участь спеціаліста при прове-

денні слідчих дій». Потрібно зазначити, що допомога фахівців, які залучаються до проведення слідчих дій, полягає не тільки в наданні порад, роз'яснень, але й у здійсненні певних дій з боку спеціалістів у сприянні досягнення мети слідчої дії. Тобто кримінально-процесуальний закон передбачає використання в необхідних випадках не тільки спеціальних знань, але і спеціальних навичок.

Вивчення кримінальних справ, по яких проводилися бухгалтерські експертизи, показує, що слідчі, на жаль, далеко не завжди вдаються до допомоги спеціалістів-бухгалтерів при проведенні слідчих дій, що негативно позначається на результатах слідства, приводячи до неповного вилучення первинних документів із усіма наслідками, що впливають на перспективу справи. Деякі слідчі, прагнучи уникнути подібних ситуацій, на початковій стадії розслідування вилучають усі бухгалтерські документи того підприємства (організації), де вчинено економічний злочин. Однак вилучення усіх без виключення бухгалтерських документів є порушенням кримінально-процесуального закону, який передбачає вилучення лише тих документів, що мають значення для справи. Крім того, вилучення всіх бухгалтерських документів за певний період створює суттєві труднощі в подальшій роботі підприємства (організації).

Питання про залучення спеціалістів до проведення окремих слідчих дій у процесуальній і криміналістичній літературі розглядається переважно у відношенні криміналістів, лікарів і якоюсь мірою автотехніків. Дослідження залучення спеціалістів-бухгалтерів до проведення слідчих дій зустрічаються значно рідше.

Незважаючи на розходження у функціях, виконуваних спеціалістом у слідчих діях, їх поєднує загальний принцип: фахівець зобов'язаний, використовуючи свої спеціальні знання і навички, надати слідчому та суду допомогу. У цьому зв'язку безперечно право слідчого і суду у використанні цієї допомоги у всіх тих випадках, коли вона їм необхідна. Зокрема, незважаючи на відсутність прямої вказівки в законі, на нашу думку, не існує перешкод для залучення спеціалістів до участі в таких слідчих і судових діях, які пов'язані із пред'явленням і вивченням бухгалтерських документів (допити обвинувачуваних, підсудних, свідків, очні ставки). За змістом процесуального закону всі слідчі і судові дії, передбачені в ньому, є рівноцінними засобами встановлення істини по справі, а вибір кожного з них можливий рівною мірою. Навряд чи можна заздалегідь передбачити участь фахівців в одних слідчих діях і виключення їх при проведенні інших.

Як уже відзначалося, особливо велике значення має участь спеціалістів бухгалтерського обліку в розслідуванні справ про економічні

злочини. Для того щоб допомога спеціаліста-бухгалтера була ефективною, у кожному випадку до нього варто довести, для участі в яких слідчих діях він запрошується. Доцільно перед початком слідчої дії ознайомити його і з тією частиною плану слідчої дії, що стосується роботи з документами. Це необхідно для того щоб запрошений спеціаліст-бухгалтер міг орієнтуватися в обставинах справи і більш ефективно допомогти слідчому своїми спеціальними пізнаннями.

Спеціаліст-бухгалтер може надати слідчому допомогу як до, так і під час проведення слідчих дій. При розслідуванні справ про економічні злочини слідчому перед тим, як він приступить до проведення виїмки або огляду первинних документів, найчастіше доцільно попередньо проконсультуватися із спеціалістом-бухгалтером. Таким шляхом він вірніше усвідомить, які документи варто вилучити, на які господарські операції звернути увагу. Ознакою недостатнього використання таких консультацій, є відсутність в проаналізованій експертній практиці випадків повного вилучення документів, необхідних для проведення бухгалтерської експертизи до моменту її призначення. Як правило, багато документів вилучалося з ініціативи експертів уже в ході проведення експертизи. Але ж бухгалтерська експертиза призначається не по кожній справі. Отже, у тих випадках, коли експертиза не проводиться, у розпорядженні слідчого і суду через відсутність допомоги спеціаліста-бухгалтера при вилученні документів можуть опинитися далеко не всі докази, одержання яких було можливим виходячи з обставин справи. Правда, слідчі іноді, посилаються на труднощі визначення обсягу документів, що підлягають вилученню у початковій стадії розслідування. З цим запереченням не можна не погодитися. Однак саме з цієї причини допомога спеціаліста-бухгалтера як у формі непроцесуальних консультацій, так і у процесуальній формі участі спеціаліста-бухгалтера в слідчих діях є необхідною. У той же час консультація спеціаліста-бухгалтера щодо порядку ведення бухгалтерського обліку і звітності в тій або іншій системі взагалі ще не означають реалізацію слідчим отриманих знань у слідчих діях, здійснюваних на конкретних підприємствах, у яких бухгалтерський облік має свою специфіку. І саме при проведенні слідчих дій бажана участь спеціаліста-бухгалтера. Особливо велику допомогу може надати спеціаліст-бухгалтер при притягненні до кримінальної відповідальності службових осіб — головних бухгалтерів підприємств чи організацій. Під час огляду і виїмки документів такі особи легко можуть приховати від слідчого бухгалтерські й інші документи, що мають значення для справи. У випадку ж участі у цих слідчих діях спеціаліста-бухгалтера зробити це їм буде набагато складніше.

Можна назвати багато обставин, які мають значення для справи (взаємозв'язок конкретних господарських операцій даної організації з іншими організаціями, у зв'язку з чим виникає необхідність проведення зустрічних перевірок і т.п.) і на які спеціаліст-бухгалтер може звернути увагу слідчого лише при безпосередній участі в слідчих діях. При цьому спеціаліст часто повідомляє слідчому нові, мало або зовсім невідомі йому відомості, які суттєво впливають на планування подальшого ходу розслідування. Слідча й експертна практика показує, що при розслідуванні справ про економічні злочини велике значення має *свочасне і якісне проведення обшуку в підозрюваних і обвинувачуваних*. Матеріально-відповідальні і службові особи нерідко ведуть неофіційні записи взаєморозрахунків. Зіставлення подібних записів з порівнювальними відомостями, актами інвентаризацій, зведеними звітами й іншими бухгалтерськими документами може допомогти слідчому точніше встановити розміри матеріального збитку, а іноді і вірніше розмежувати матеріальну відповідальність окремих осіб. Звичайно матеріально-відповідальні і службові особи намагаються знищити такі неофіційні записи. Спеціаліст-бухгалтер, що *бере участь у проведенні огляду, обшуку або виїмки*, здатний надати слідчому роз'яснення про те, які офіційні і чорнові, так названі «робочі», документи можуть містити важливі відомості для даної справи.

Що стосується допомоги спеціаліста-бухгалтера у *підготовці слідчого до допиту* у кримінальній справі про економічний злочин, то вона може стосуватися наступного:

- 1) вивчення законів та інших нормативних актів, що регламентують діяльність суб'єктів підприємництва та окремі його види;
- 2) в ознайомленні з профілем діяльності підприємства, яке очолює або в якому працює підозрюваний, його організаційною структурою шляхом вивчення засновних документів, статуту тощо;
- 3) в ознайомленні з функціональними обов'язками підозрюваного;
- 4) в складанні плану допиту з фіксацією питань до підозрюваного та доказів, нормативних актів, іншої інформації, що можуть бути використані під час проведення допиту.

Окремої уваги заслуговує *питання про допомогу спеціаліста-бухгалтера в ході самого допиту*. Свідок, обвинувачуваний та інші особи можуть (причому навіть ненавмисно) промовчати про відомі їм дані, що відносяться до бухгалтерського обліку і звітності, наприклад, про те, у яких документах відображений той чи інший факт. А іноді вони можуть ввести слідчого в оману. Бухгалтер, який бере участь у допиті, відразу консулює слідчого по виникаючих питан-

нях бухгалтерського обліку, сприяючи тим самим одержанню повних показань від певної особи в ході допиту. Завдяки цьому виключається необхідність повторного допиту. При розслідуванні кримінальних справ про економічні злочини участь спеціаліста-бухгалтера може зіграти велику роль у ході допитів обвинувачуваних або свідків-бухгалтерів, або інших рахункових працівників, а також матеріально-відповідальних осіб. Ці особи, як правило, знають положення й інструкції про ведення бухгалтерського обліку й у випадку зацікавленості можуть легко ввести в оману слідчого, пославшись, наприклад, на різного роду нормативно-правові акти, що вже змінилися або взагалі втратили силу. Це досить характерний прийом протидії слідчому під час допиту, розрахований на необізнаність слідчого у нормативно-правовому регулюванні того чи іншого виду підприємницької діяльності.

Наприклад це може бути посилання на форсмажорні обставини. Така аргументація обвинуваченого часто обумовлена прагненням уникнути відповідальності, наприклад, за привласнення коштів, одержаних в результаті укладення певної угоди з іншими підприємцями або громадянами-вкладниками. Виникненням форсмажорних обставин може пояснюватись неспроможність виконання умов угоди — здійснення певних дій з боку обвинуваченого підприємця (поставки товару, за який вже одержано гроші на умовах попередньої оплати), або виконання фінансових зобов'язань (повернення грошових вкладів і процентів за ними). Таким чином, обвинувачений може намагатися звести вчинений ним злочин до невиконання цивільно-правових зобов'язань, тобто перевести кримінальну справу в площину цивільно-правових відносин. При цьому обвинувачений відверто може розраховувати на необізнаність слідчого у законодавчому регулюванні ситуацій, пов'язаних з виникненням «форс-мажору».

У протоколах допитів обвинувачуваних і свідків по справах про економічні злочини нерідко відсутні дані, що мають важливе значення. Заповненню їх у процесі допиту багато в чому сприяла б участь спеціаліста-бухгалтера.

*Участь спеціаліста-бухгалтера у допитах при безконфліктній ситуації.* Під час розслідування корисливих злочинів слідчий, зі згодою із спеціалістом, може запропонувати допитуваному розповісти у хронологічному порядку відомі йому обставини по кожному з епізодів, назвати документи, які були використані із злочинною метою та фальсифіковані йому відомими особами. На кожному із етапів допиту необхідно надавати, при активній участі спеціаліста, облікові документи або оперувати даними, що відображені в них. Надані документи, коментуються спеціалістом, який допомагає добросовісній особі відно-

вити в пам'яті обставини, що пов'язані зі скоєнням злочину, та дати зрозумілі і правдиві свідчення.

*Участь спеціаліста-бухгалтера у допитах при конфліктній ситуації.* При конфліктній ситуації позиції сторін на допитах розходяться, тому що підозрювані, обвинувачені, рідше свідки дають неправдиві показання або відмовляються від них і, тим самим, активно борються проти слідчого. В таких умовах слідчий використовує тактичні прийоми впливу на допитуваного, щоб спонукати його до надання правдивих свідчень. Значна роль у досягненні вказаної мети в допитах надається спеціалісту в галузі бухгалтерського обліку. Одним із прийомів недопущення неправдивих свідчень свідків, підозрюваних, обвинувачуваних — це використання залучених до справи документів та інших доказів під час допиту. Під час проведення допиту необхідно використовувати, завчасно розробленими за участю спеціаліста, тактичними прийомами, які визначають порядок і послідовність проведення допиту із використанням залучених документів.

*Участь спеціаліста-бухгалтера у допитах під час очних ставок.* Допомога спеціаліста-бухгалтера визначається у наступному:

- по результатах ознайомлення з матеріалами справи він виражає свою думку про правдивість свідчень осіб, які підлягають допиту під час очної ставки;
- чітко визначає у їх свідченнях протиріччя з точки зору положень ведення бухгалтерського обліку;
- дає рекомендації слідчому щодо інших можливих шляхів перевірки неправдивих свідчень;
- допомагає слідчому визначити перелік питань, які необхідно визначити під час проведення очної ставки і перелік документів — для надання особам, що приймають участь;
- рекомендує — в якій послідовності повинні бути допитані учасники очної ставки, які питання їм ставити та які документи надавати.

Під час допиту при очній ставці, спеціаліст так само, як і під час допиту у конфліктній ситуації, на прохання слідчого, дає пояснення довідкового характеру, коментує свідчення сторін з точки зору відповідності їх вимогам бухгалтерського обліку, допомагає сформулювати додаткові питання допитуваним тощо.

*Спеціаліст-бухгалтер, що бере участь у слідчих діях, може надати допомогу слідчому в наступних формах:*

- 1) консультування слідчого по загальних питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку;
- 2) надання пояснень з приводу обставин, що з'ясовуються в ході слідчої дії, якщо такі обставини відносяться до області його спеціальних бухгалтерських знань;

3) надання слідчому технічної допомоги, пов'язаної з виявленням, закріпленням і вилученням документів.

Консультація спеціаліста-бухгалтера може включати роз'яснення слідчому порядку ведення обліку матеріальних цінностей у підприємства, організації, де було вчинено економічний злочин. Крім того він може роз'яснити права й обов'язки відповідальних осіб по обліку матеріальних цінностей, прав і обов'язків працівників бухгалтерії, що здійснюють облік і контроль матеріальних цінностей.

З приводу обставин, що з'ясовуються в ході слідчої дії, спеціаліст-бухгалтер може повідомити, за допомогою якого методу аналізу облікових даних можна проводити документальну перевірку, чи була певна господарська операція в дійсності, які господарські операції взаємозалежні (у межах однієї або декількох організацій) і які взаємозалежні документи складаються при їхньому здійсненні. Він може надати допомогу в їхньому зіставленні, звернути увагу слідчого на необхідність провести огляд певних документів для з'ясування змісту цікавлячої слідчого господарської операції, недоліки і порушення правил обліку при оформленні господарських операцій первинними документами, у зведених документах обліку й облікових реєстрів. Спеціаліст може пояснити слідчому на основі оглянутих документів вірогідний спосіб вчинення злочину, вказати, який обсяг документів може знадобитися для проведення бухгалтерської експертизи.

*Технічна допомога спеціаліста-бухгалтера* може полягати у наступному:

- в участі при групуванні документів для наступного їхнього вилучення і залучення до справи (у тому числі і необхідних для проведення бухгалтерської експертизи);
- у необхідних підрахунках і розрахунках кількості і вартості товарів, продукції тощо;
- у сприянні правильному опису документів, що оглядаються або документів бухгалтерського обліку, що вилучаються, (уточнення назви, значення їхніх реквізитів тощо).

Вивчення практики показує, що *довідкова інформація* в області бухгалтерського обліку може стосуватися насамперед, установлених положень і правил. Як приклад можна привести питання, які найчастіше ставляться перед експертами-бухгалтерами:

- ◆ хто зобов'язаний заповнювати прибуткові, видаткові касові ордери і хто несе відповідальність за вписані в них суми?
- ◆ чи є офіційним документом квитанція комерційного банку?
- ◆ хто зобов'язаний складати звіти про рух товарів, підписувати їх, перевіряти та затверджувати?



Без залучення спеціаліста-бухгалтера подібні питання іноді з'ясовуються слідчим із зайвою витратою часу шляхом багаторазових допитів працівників організацій, у яких вчинено злочин, або працівників вищестоящих організацій. Очевидно, що такі питання доцільніше з'ясовувати шляхом одержання довідки спеціаліста або його допиту.

*Довідкова діяльність* взагалі і спеціаліста-бухгалтера зокрема, на нашу думку, повинна обмежуватися тими випадками, коли по справі необхідно з'ясувати за допомогою спеціалістів у певній області знань, які загальні закономірності або нормативні положення діють у визначеній галузі народного господарства чи галузі підприємницької діяльності. З'ясування їх допомагає слідчому правильно вирішити питання, що виникають у ході розслідування кримінальної справи, вірно оцінити розслідувані ним явища. Для повідомлення слідчому необхідної інформації довідкового характеру спеціалісту немає необхідності проводити які-небудь дослідження. Саме тому такі відомості і є довідковими. У випадках, коли слідчому необхідно отримати дані довідкового характеру з області бухгалтерського обліку, він може вимагати від спеціаліста-бухгалтера відповідну довідку або допитати його. Коли ж у кримінальній справі потрібно за допомогою використання спеціальних знань установити конкретні факти, що вимагають дослідження, то незалежно від характеру цих досліджень вони є експертизою.



#### КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ

1. Які особливості непроцесуального використання спеціальних бухгалтерських знань?
2. Яке нормативно-правове регулювання участі спеціаліста-бухгалтера в слідчих та судових діях?
3. Дати визначення письмових та усних консультацій спеціаліста-бухгалтера під час слідчих та судових дій.
4. Які особливості участі спеціаліста-бухгалтера на стадії порушення кримінальної справи?
5. Назвати особливості участі спеціаліста-бухгалтера в період досудового слідства.
6. Визначити нормативно-правове регулювання участі спеціаліста-бухгалтера в окремих слідчих діях.
7. Назвіть типові обставинами, які сприяють вчиненню економічних злочинів.
8. Назвати питання, які найчастіше ставляться перед експертами-бухгалтерами.



---

**ТЕСТОВІ ПИТАННЯ**

---

- 1. Що Ви розумієте під первинними документами:**
  - а) листи та розпорядження;
  - б) бухгалтерські документи — накладні;
  - в) кошторис.
- 2. Чи допускається виправлення в документах якими оформлені касові і банківські операції:**
  - а) виправлення коректурним методом;
  - б) виправлення неможливі;
  - в) виправлення методом «червоне сторно».
- 3. Бухгалтерські документи повинні мати обов'язкові:**
  - а) підписи посадових осіб;
  - б) обов'язкові реквізити згідно чинного законодавства України;
  - в) підписи головного бухгалтера.
- 4. Вилучення первинних бухгалтерських документів та реєстрів оформлюється:**
  - а) листом;
  - б) описом;
  - в) протоколом (актом).
- 5. Які бувають недоброякісні бухгалтерські документи:**
  - а) які мають всі обов'язкові реквізити;
  - б) підроблені та безтоварні;
  - в) фіктивні.
- 6. У якій формі надається консультативна допомога:**
  - а) в електронній;
  - б) в письмовій та усній;
  - в) по телефону.
- 7. Хто несе відповідальність за своєчасне складання бухгалтерських документів, а також за їх достовірність, згідно чинного законодавства:**
  - а) власники та особи на те уповноважені;
  - б) головний бухгалтер;
  - в) працівники бухгалтерії.

## Розділ 7

---

# АУДИТ І ДОКУМЕНТАЛЬНА ПЕРЕВІРКА

---

### 7.1. АУДИТ ЯК ФОРМА НЕДЕРЖАВНОГО ФІНАНСОВОГО КОНТРОЛЮ

---

Розвиток ринкових відносин в Україні передбачає створення багатьох суб'єктів господарювання недержавної форми власності. Передумовами створення аудиторської служби в Україні стали зміни структури управління господарським комплексом, скорочення багатьох галузевих міністерств та пов'язаною з ними системи внутрівідомчого контролю, а також роздержавлення підприємств. В ринковому середовищі, при реальній конкуренції втручання державних органів у фінансову діяльність підприємств обмежується. За сучасних умов відбувається процес формування розгалуженої мережі акціонерних, орендних, спільних підприємств, асоціацій, концернів, комерційних банків, кооперативів тощо, які не мають вищих органів управління. У зв'язку з цим виникає необхідність впровадження нової форми фінансово-економічного контролю — аудиту, який передбачає не лише перевірку діяльності суб'єктів підприємницької діяльності і прогнозування їх економічної активності, а й надання підприємствам широкого спектру консультативно-експертних послуг [26, с.235-236].

Правові засади здійснення аудиту в Україні визначає Закон України «Про аудиторську діяльність», національні нормативи аудиту, Кодекс професійної етики аудиторів України. Положення вказаного Закону України діють на території України і поширюються на всі господарюючі суб'єкти незалежно від форм власності та видів діяльності.

В умовах формування правової держави визначення правових основ аудиторської діяльності має важливе значення.

Аудит дає великі можливості для подальшого розвитку економіко-правового контролю в державі, завданнями якого є не тільки захист виникаючих економічних відносин від недобросовісного підприємництва та зменшення і профілактика правопорушень у сфері економіки, але й у формуванні суспільної правової свідомості на більш високому рівні.

Історія аудиту показує, що його становлення та розвиток було визначене розподілом інтересів адміністрації підприємств і інтересів інвесторів.

Тому виникнення інституту незалежних аудиторів знищує проблему невідповідності інтересів осіб (адміністрації підприємств), що складають інформацію, та користувачів (власників акцій, кредиторів), що приводить до необ'єктивної інформації.

Таким чином, аудит знищує можливість прийняття господарських рішень, які базуються на недостовірній інформації, що може привести суб'єкта підприємницької діяльності до негативних економічних наслідків.

*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 і інші питання регулюються відповідними нормативними актами, прийнятими Аудиторською палатою України [26, с.237].

Поява аудиту як незалежного фінансового контролю стало важливим кроком у задоволенні потреб правоохоронних органів у використанні спеціальних економічних знань.

**Основними завданнями аудиторських фірм як суб'єктів незалежного контролю є:**

- перевірка достовірності бухгалтерської звітності, законності та доцільності господарських операцій, стану бухгалтерського обліку;
- проведення аналізу фінансово-господарської діяльності з метою визначення шляхів підвищення економічної ефективності;
- консультування суб'єктів підприємницької діяльності з питань організації бухгалтерського обліку та внутрішнього фінансового контролю, податків, удосконалення методів управління;
- проведення оцінки майна підприємств у зв'язку з їх приватизацією, банкрутством тощо;
- захист фінансових інтересів клієнта;
- проведення наукових досліджень у галузях організації та методології обліку, управління, фінансового контролю;
- розробка на договірних засадах проектів, експертних висновків та інших матеріалів, пов'язаних із створенням нових і реорганізацією діючих підприємств [26, с.237].

Виходячи із завдань аудиторської діяльності можна визначити **предмет аудиту**, який полягає в дослідженні економічних, організаційних, інформаційних характеристик суб'єктів господарювання [26, с.237].

До **об'єктів** аудиторської діяльності належать: матеріальні, трудові та фінансові ресурси; господарські процеси; економічні результати го-

сподарської діяльності; організаційні форми, методи та функції управління [26, с.237].

Сукупність прийомів та способів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, складає **метод аудиторської діяльності**. На відміну від аналізу господарської діяльності та фінансового контролю, аудит використовує методи всебічної оцінки та зіставлення з метою правильного сприйняття суттєвих сторін господарських процесів [26, с.237].

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. Потреба в конкретній та достовірній економічній інформації викликає необхідність ведення бухгалтерського обліку і організації аудиту.

Бухгалтерський облік на основі суцільної, безперервної документальної реєстрації господарських операцій забезпечує органи управління інформацією, необхідною для прийняття економічних рішень. Головною ж метою аудиту є перевірка правильності облікових даних. У той же час як бухгалтер створює економічну інформацію у формі фінансової звітності, аудитор підвищує достовірність цих даних шляхом незалежних її перевірок. Кінцевим результатом аудиторської діяльності є думка аудитора щодо правильності та достовірності звітності, що надається підприємством, і її відповідності встановленим принципам ведення бухгалтерського та податкового обліку.

Необхідність аудиту в ринковій економіці зумовлено такими об'єктивними факторами:

- складністю та заплутаністю бухгалтерської інформації про економічні процеси;
- віддаленістю джерел економічної інформації від осіб, що приймають управлінські рішення;
- неспівпадання інтересів робітників, які складають звіти, та осіб, для яких цю інформацію призначено;
- тісним взаємозв'язком різних сфер економіки, які потребують об'єктивної інформації.

Необхідністю ведення аудиту викликано ще й деякими додатковими суб'єктивними чинниками:

- ◆ низькою кваліфікацією бухгалтерських працівників, особливо головних бухгалтерів значної кількості малих підприємств;
- ◆ складною системою діючого законодавства у сфері економіки та періодичними його змінами, що робить неможливим для менеджерів невеликих фірм слідкувати за постійними змінами та доповненнями законодавства, незнання яких може спричинити такі штрафні санкції,

котрі можуть призвести підприємство до банкрутства. Самостійно ж захистити свої економічні інтереси, не звертаючись до висококваліфікованих спеціалістів, малі підприємства не можуть;

◆ слабкою роз'яснювальною та консультативною роботою державних контролюючих органів щодо діючого законодавства, що змушує підприємства звертатися з цього приводу до незалежних аудиторів.

На жаль, сьогодні аудит часто використовується для підстраховки перед перевітками державних контролюючих органів, щоб зменшити «покарання» з їх боку. Хоча взагалі основною метою аудиту є покращення фінансово-господарської діяльності підприємств, щоб не були порушені законні права власників, питання правильності ведення бухгалтерського та податкового обліку, точності складання звітності.

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

**Обов'язкове проведення аудиту** регламентоване відповідними законодавчими та нормативними актами. У них визначаються категорії підприємств, які підлягають аудиторській перевірці, підстави для її проведення. Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» проведення аудиту є обов'язковим для:

- підтвердження достовірності та повноти річного балансу та звітності комерційних банків, фондів, бірж, компаній, підприємств, кооперативів та інших господарюючих суб'єктів незалежно від форми власності та виду діяльності, звітність яких організаційно оприлюднюється, за винятком установ та організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету і не займаються підприємницькою діяльністю, а також суб'єктів з річним господарським оборотом у розмірі не більше як двісті мінімальних заробітних плат;

- перевірки фінансового стану засновників комерційних банків, підприємств з іноземними інвестиціями, акціонерних товариств, холдингових компаній, інвестиційних фондів, довірчих товариств та інших фінансових посередників;

- емітентів цінних паперів;

- державних підприємств при здачі в оренду цілісних майнових комплексів, приватизації, корпоратизації та інших змінах форм власності;

- порушення питання про визнання неплатоспроможним або банкрутом та в інших випадках, передбачених законодавством [26, с.238].

**Запобіжний аудит** — аудиторська перевірка фінансово-господарських операцій на технологічній стадії виробництва продукції, на стадії її зберігання з метою запобігання виникненню конфліктних си-

туацій. Як правило, він здійснюється аудитором суб'єкта підприємницької діяльності, які діють в структурі підприємства у вигляді спеціального підрозділу [26, с.239].

**Поточний аудит** проводиться у процесі фінансово-господарської діяльності підприємства з метою забезпечення керівництва підприємства відповідною інформацією для прийняття управлінських рішень з питань підвищення конкурентоспроможності продукції та послуг, зміцнення фінансової стабільності підприємства тощо. Поточний аудит, як і запобіжний, здійснюється внутрішнім аудиторським підрозділом підприємства [26, с.239].

**Добровільний аудит** проводиться з власної ініціативи замовника. Замовниками на проведення аудиту та виконання інших аудиторських послуг мають право виступати користувачі бухгалтерської звітності. Користувачами бухгалтерської звітності можуть бути уповноважені на підставі законів України представники органів державної влади, юридичні та фізичні особи, зацікавлені в наслідках господарської діяльності суб'єктів, в тому числі: власники, засновники господарюючого суб'єкта, кредитори, інвестори та інші особи, які відповідно до чинного законодавства мають право на отримання інформації, що міститься в бухгалтерській звітності.

За формою здійснення розрізняють **аудит зовнішній та внутрішній**.

**Зовнішній аудит** проводиться незалежним аудитором (аудиторською фірмою), яка не має ніяких інтересів на перевіряемому підприємстві. Незалежність аудитора від замовника є головною ознакою аудиту.

**Внутрішній аудит** здійснюється спеціальним структурним підрозділом підприємства або його працівниками, які безпосередньо підпорядковані керівництву підприємства та знаходяться у штаті. Внутрішні аудитори, окрім основної діяльності з питань вдосконалення системи обліку та внутрішнього контролю на підприємстві, можуть виконувати і окремі спеціальні завдання керівництва підприємства.

**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 торгівельною, посередницькою та виробничою діяльністю. Відпо-

відно до чинного законодавства України аудитором не може бути особа, яка має судимість за корисливі злочини [26, с.240].

**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 позаштатних працівників з погодинною сплатою або в порядку сумісництва [26, с.240].

**При виконанні договірних зобов'язань аудиторські фірми та аудитори мають право:**

- самостійно визначати форми і методи аудиту на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів та умов договору;
- перевіряти первинну обліково-бухгалтерську документацію щодо господарської діяльності підприємства-замовника;
- перевіряти наявність грошей, матеріальних цінностей, вимагати від керівництва суб'єкта господарювання проведення інвентаризацій, контрольних замірів виконаних робіт, визначення якості продукції;
- отримувати від керівництва та службових осіб підприємства письмові пояснення з питань, поставлених аудитору замовником;
- залучати на договірних засадах до участі в аудиторській перевірці фахівців різного профілю, крім осіб, що працюють у замовника, або перебувають з ним у родинних стосунках, або займаються спільною підприємницькою діяльністю;
- отримувати необхідну для аудиту інформацію від третіх осіб (постачальників, банків тощо) [26, с.240-241].

**Аудиторська фірма та аудитор зобов'язані:**

- ◆ належним чином надавати аудиторські послуги, об'єктивно перевіряти стан бухгалтерського обліку та звітності замовника, їх повноту, достовірність, відповідність чинному законодавству;
- ◆ обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, які мають безпосереднє відношення до надання аудиту в межах договору;
- ◆ відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до чинного законодавства України;
- ◆ повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки у веденні бухгалтерського обліку та звітності;
- ◆ не розголошувати інформацію та відомості, які отримані під час аудиторської перевірки і становлять предмет комерційної таємниці;



◆ не використовувати інформацію та відомості, що є комерційною таємницею, у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб [26, с.241-242].

**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 [26, с.242].

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 [26, с.243].

За структурою та методикою складання висновок 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 [26, с.243].

**Аудиторський висновок** — це офіційний документ для користувачів фінансової (бухгалтерської) звітності про достовірність фінансової звітності та відповідність організації та ведення бухгалтерського обліку чинному законодавству.

**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.

**У вступній частині акта** відображається організаційно-підготовча стадія аудиторського процесу, вказуються прізвище та ініціали аудитора, дата і місце складання акта, найменування підприємства — замо-

вника аудиту, завдання аудиторю на проведення перевірки, особи, відповідальні за фінансово-господарську діяльність підприємства, дата проведення аудиту, документи, пред'явлені аудиторю, юридична правомочність підприємства.

**Дослідна частина акта** аудиторського контролю відображає виконання завдання за кожним питанням, поставленим замовником. У ній вказуються склад нормативно-довідкової та обліково-бухгалтерської документації, яка підлягає дослідженню; методичні прийоми, що застосовувалися в дослідницькому процесі; виявлені недоліки чи порушення нормативних актів з посиланням на первинні бухгалтерські документи, інструкції, закони; сума завданого збитку або недодержаного прибутку; осіб, відповідальних за виявлені недоліки.

Відображаються загальні результати стану внутрішнього контролю підприємства, виявлені в ході аудиту суттєві невідповідності системи внутрішнього контролю характеру діяльності підприємства.

**Результативна частина (висновок) акта** аудиту містить безпосередньо підсумки проведеної перевірки та висновки щодо кожного питання, яке досліджувалося. Спочатку подаються питання у формулюванні замовника, а нижче наводиться висновок аудитора, який обов'язково повинен підтверджуватися первинними документами, розрахунками, посиланнями на нормативно-інструктивні положення, на підставі яких його зроблено [26, с.243].

Аудитор зобов'язаний доповісти замовнику перевірки про всі виявлені помилки та хиби, зокрема ті, що є неумисним недотриманням фінансової звітності. 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 (у необхідних випадках);
- сповістити користувачів звітності.

Під час планування, проведення аудиторських процедур та складання звіту аудитор має оцінити ризик існування суттєвих перекручень у фінансовій звітності підприємства, які можуть бути результатом звичайних помилок або наслідком шахрайства. Національні нормативи аудиту України дають таке визначення цих термінів.

**Помилка** — це ненавмисне перекручення фінансової інформації в результаті арифметичних або логічних помилок в облікових записах і

розрахунках, недогляду в дотриманні повноти обліку, неправильного представлення в обліку фактів господарської діяльності, наявності майна, вимог і зобов'язань, невідповідність відображення записів в обліку.

**Шахрайство** — навмисно неправильне відображення і представлення даних обліку і звітності службовими особами і керівництвом підприємства. Шахрайство полягає в маніпуляціях обліковими записами і фальсифікації первинних документів, реєстрів обліку і звітності, навмисних змінах записів в обліку, які перекручують суть фінансових і господарських операцій з метою порушення українського законодавства або прийнятої на підприємстві облікової політики, навмисно неправильній оцінці активів і методів їх списання, навмисному пропущенні або приховуванні результатів записів або документів, навмисному невисвітленні змісту відображених операцій, незаконному отриманні в особисту власність грошово-матеріальних цінностей, невідповідному відображенні записів в обліку.

**Фальсифікація бухгалтерських документів і записів** — це оформлення наперед неправильних або фальсифікованих документів бухгалтерського обліку і записів у реєстрах бухгалтерського обліку.

Відповідальність за фінансову звітність, включно з відповідальністю за попередження та виявлення фактів шахрайства та помилок, покладається на керівництво підприємства, котре постійно підтримує відповідність і ефективність систем обліку і внутрішнього контролю.

Аудитор відповідає за аудиторський висновок про достовірність фінансової звітності підприємства і не може відповідати за виявлення абсолютно всіх фактів шахрайства і помилок, котрі можуть істотно вплинути на достовірність фінансової звітності підприємства.

На підставі зробленої оцінки ризику аудитор має вибрати такі аудиторські процедури, котрі дадуть йому впевненість, що перекручення в офіційно оприлюдненій звітності підприємства, які впливають на наявність помилок та шахрайства, буде виявлено. Аудитор повинен навести відповідні аудиторські докази того, що помилок та шахрайства, які можуть належати до суттєвих, у фінансовій звітності підприємства під час перевірки не знайдено, а якщо знайдено, то їх відповідним чином виправлено в обліку і результат їх виправлення вплинув на окремі позиції фінансової звітності.

Якщо аудитор отримав докази навмисних дій клієнта, це надає йому право висловити недовіру до того, що бухгалтерські реєстри і документи відображають дійсний стан справ. Стосовно фактів шахрайства аудитор має оцінити участь у цьому керівних осіб підприємства. У

більшості випадків про існування шахрайства буде доцільно повідомити керівника особи, яка задіяна у шахрайстві і займає посаду на рівень нижчу, ніж її безпосередній керівник.

**Аудиторські докази** — це інформація, одержана аудитором для визначення думки, на підставі якої ґрунтується підготовка аудиторського висновку та звіту.

*Джерелами аудиторських доказів є:*

- первинні документи суб'єкта підприємницької діяльності та третіх осіб;
- реєстри бухгалтерського обліку підприємства;
- результати аналізу фінансово-господарської діяльності суб'єкта перевірки;
- усні висловлювання співробітників та посадових осіб підприємства та третіх осіб;
- результати проведених інвентаризацій майна підприємства;
- фінансова, статистична, податкова звітність.

Надійність аудиторських доказів залежить від джерела їх отримання — внутрішнього чи зовнішнього, а також від їх характеру. *За характером існують докази: документальні, усні, прямі, непрямі і випадкові.*

**Документальні докази** — підтверджуються даними первинних документів, облікових реєстрів та звітності підприємства. Причому, інформацію документальних доказів, яка підтверджує конкретні факти, необхідно брати з оригіналів документів, а не з їх копій.

**Усні докази** можуть бути прийнятими тільки тоді, коли, наприклад, посадова особа сама дає інформацію про окремі порушення законодавства.

**Прямі докази** відносяться безпосередньо до питання, яке перевіряється.

**Непрямі докази** — це інформація, яка не має безпосереднього відношення до питань, що перевіряються. Наприклад, надійність системи внутрішнього контролю є непрямим доказом відсутності суттєвих помилок у фінансовій звітності підприємства.

**Випадкові свідчення** — це відомості, одержані від будь-яких співробітників підприємства про стан об'єкту аудиту. Така інформація без перевірки її за допомогою стандартних аудиторських процедур не може бути доказом, на підставі якого складається аудиторський висновок.

Аудитор одержує аудиторські докази шляхом застосування однієї або декількох із зазначених процедур: перевірки, спостереження, опитування і підтвердження, підрахунку та аналітичних процедур.

Аудиторська професійна освіта та досвід дають аудитору лише загальне уявлення про роботу підприємства, однак для дослідження

окремих сфер його діяльності можуть залучатися особи, які володіють знаннями, навиками та досвідом з окремих спеціальних питань. Тому під час планування аудиторської перевірки слід визначити потребу в інформації експертів.

**Законом України «Про аудиторську діяльність» не передбачено проведення аудиту на вимогу співробітників органів дізнання та досудового слідства, не обумовлено дії слідчого і дізнавача у разі виявлення аудитором у ході перевірки порушень чи зловживань [13, с.135].**

**Що стосується працівників дізнання і досудового слідства, то вони, в межах своїх повноважень, можуть вимагати від аудитора (аудиторських фірм) надання матеріалів, які свідчать про виявлені порушення чи зловживання [13, с.135].**

Строк проведення аудиторської перевірки визначається по домовленості з аудитором (аудиторською фірмою). На державні органи, щодо замовлення яких проводиться аудиторська перевірка, полягає відповідальність за організацію належних умов для її здійснення, а також при необхідності забезпечити особисту безпеку аудиторів і членів їх сімей.

Аудит не може бути проведений у випадках:

- коли аудитор є засновником, власником або акціонером, керівником або іншою посадовою особою суб'єкта господарювання, що перевіряється і відповідає за надання фінансової (бухгалтерської) звітності;
- коли аудиторські фірми є засновниками, власниками або акціонерами, кредиторами, страховиками суб'єкта господарювання;
- коли аудитори та аудиторські фірми виконують послуги по відновленню та веденню бухгалтерського обліку, а також складають фінансову звітність суб'єктові господарювання.

На відміну від документальної ревізії, аудит представляє собою незалежну позавідомчу перевірку фінансової звітності чи іншої фінансової інформації з метою одержання висновків.

Якщо метою ревізії є викриття, локалізація та оцінка недоліків господарської діяльності для їх ліквідації, то аудит проводиться для виявлення указаних недоліків та їх визнання як невід'ємного елемента підприємницької діяльності.

Аудит представляє собою перевірку достовірності інформації фінансових звітів клієнта, а ревізія направлена на встановлення законності здійснюваних операцій та відсутність крадіжок з боку робітників.

---

## 7.2. ПОДАТКОВИЙ КОНТРОЛЬ В УКРАЇНІ. ОРГАНІЗАЦІЯ І ПРОВЕДЕННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНИХ ПЕРЕВІРОК

---

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 низкою законодавчих і відомчих нормативних актів, основу яких становить Закон України «Про систему оподаткування».

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 (далі — податкова міліція). [с.136-137].

Завданнями органів державної податкової служби є:

- здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою, вчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів, податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством (далі — податки, інші платежі);

- внесення в установленому порядку пропозицій щодо вдосконалення податкового законодавства;

- запровадження у випадках, передбачених законодавством, нормативно-правових актів і методичних рекомендацій з питань оподаткування;

- формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб;

- роз'яснення законодавства з питань оподаткування серед платників податків;

- запобігання злочинам та іншим правопорушенням, віднесеним законом до компетенції податкової міліції, розкриття, припинення, розслідування та провадження у справах про адміністративні правопорушення. [13, с.137].

Органи державної податкової служби України координують свою діяльність з фінансовими органами Державного казначейства України, органами служби безпеки, внутрішніх справ, прокуратури, статистики, державною митною та контрольно-ревізійною службою, іншими контрольними органами, установами банків, а також з податковими службами інших держав.

Органи державної податкової служби в Україні, виконуючи покладені на них завдання, значною мірою стримують розвиток економічної

злочинності. Функції Державної податкової адміністрації України, що закріплені чинним законодавством, безпосередньо спрямовані на забезпечення контролю над економічною злочинністю.

Зокрема Державна податкова адміністрація України здійснює такі анти криміногенні (профілактичні) функції:

- здійснення контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування та сплати податків та зборів (обов'язкових платежів), контролю за валютними операціями, контролю за додержанням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги) у встановленому законом порядку, а також контролю за наявністю свідоцтв про державну реєстрацію суб'єктів підприємницької діяльності та ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону, торгових патентів;

- проводить роботу по боротьбі з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів, веденням реєстрів імпортерів, експортерів, оптових та роздрібних торговців, місць зберігання алкогольних напоїв та тютюнових виробів;

- бере участь у розробленні пропозицій щодо основних напрямів державної політики і проектів державних програм у сфері боротьби з незаконним обігом алкогольних напоїв та тютюнових виробів;

- організовує виконання актів законодавства у межах своїх повноважень, здійснює систематичний контроль за реалізацією, узагальнює практику застосування законодавства, застосовує у випадках, передбачених законодавством, фінансових санкцій до суб'єктів підприємницької діяльності за порушення законодавства про виробництво і обіг спирту етилового, коньячного, плодового, алкогольних напоїв і тютюнових виробів, тощо;

- розробляє основні напрями, форми і методи проведення перевірок додержання податкового та валютного законодавства;

- при виявленні фактів, що свідчать про організовану злочинну діяльність, або дій, що створюють умови для такої діяльності, направляє матеріали з цих питань відповідним спеціальним органам по боротьбі з організованою злочинністю;

- передає відповідним правоохоронним органам матеріали за фактами правопорушень, за які передбачено кримінальну відповідальність, якщо їх розслідування не належить до компетенції податкової міліції;

- розробляє проекти законів України та інших нормативно-правових актів щодо форм та методів проведення планових та позапланових виїзних перевірок у рамках контролю за додержанням законодавства.

Для здійснення своїх функцій, згідно з чинним законодавством, органи державної податкової служби наділені відповідними повноваженнями та правами. Зокрема вони мають право:

- проводити документальні невізні перевірки (на підставі поданих податкових декларацій, звітів та інших документів, пов'язаних з нарахуванням і сплатою податків і зборів незалежно від способу їх подачі), а також планові та позапланові виїзні перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування і сплати податків і зборів, додержання валютного законодавства юридичними особами та фізичними особами;
- здійснювати контроль за: додержанням порядку проведення готівкових розрахунків;
- одержувати у платників податків (посадових осіб платників податків) пояснення з питань, що виникають під час перевірок та стосуються реалізації повноважень органів державної податкової служби, встановлених законодавством України;
- запрошувати платників податків або їх представників для перевірки правильності нарахування та своєчасності сплати податків і обов'язкових платежів;
- одержувати безоплатно від платників податків, а також від установ НБУ та комерційних банків довідки та копії документів згідно діючого законодавства;
- вимагати від платників податків, діяльність яких перевіряється, усунення порушень податкового законодавства;
- при проведенні перевірок вилучати у підприємств, установ та організацій копії фінансово-господарських та бухгалтерських документів, які свідчать про приховання (заниження) об'єктів оподаткування, несплату податків та зборів, а при проведенні арешту активів платника податків на підставі рішення суду;
- надавати відстрочення та розстрочення податкових зобов'язань, вирішувати питання щодо податкового компромісу, а також приймати рішення про списання безнадійного боргу згідно законодавства;
- застосовувати до платників податків фінансові (штрафні) санкції, стягувати до бюджету пені;
- вимагати від керівників або власників підприємств, установ, організацій, які перевіряються, проведення інвентаризації основних фондів, товарно-матеріальних цінностей та коштів;
- звертатися у передбачених законом випадках до судових органів із заявою (позовною заявою) про скасування державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності.

*За організаційними ознаками, податковий контроль здійснюється в таких основних формах:*



- податкові перевірки;
- одержання пояснень платників податків і інших зобов'язаних осіб;
- перевірка даних обліку і звітності;
- огляд приміщень і територій, використовуваних для витягу доходу (прибутку);
- в інших формах, передбачених чинним законодавством.

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 документальна перевірка.

**Податкові перевірки** суб'єктів підприємницької діяльності здійснюються, відповідно до положень Законів України «Про державну податкову службу в Україні», «Про міліцію», «Про оперативно-розшукову діяльність», «Про контрольно-ревізійну службу в Україні», Кримінально-процесуального кодексу України, Указу Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» від 23 липня 1998 року № 817 (зі змінами і доповненнями, внесеними Указами Президента України від 22 серпня 2000 року № 1011, від 25 травня 2004 року № 576), а також відомчих нормативно-правових актів, що регламентують діяльність податкової міліції. Так, Указом Президента України «Про деякі заходи з дерегулювання підприємницької діяльності» від 23 липня 1998 року № 817 визначені два основних види податкових перевірок. Установлено, що органи виконавчої влади, уповноважені від імені держави здійснювати перевірку фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності, проводять планові і позапланові виїзні перевірки, а також інші види перевірок.

**Плановою виїзною перевіркою** вважається перевірка фінансово-господарської діяльності суб'єкта підприємницької діяльності, яка передбачена у плані роботи контролюючого органу і проводиться за місцезнаходженням такого суб'єкта чи місцем розташування об'єкта власності, стосовно якого проводиться така планова виїзна перевірка. Плановою виїзною перевіркою проводиться за сукупними показниками фінансово-господарської діяльності суб'єкта підприємницької діяльності за письмовим рішенням керівника відповідного контролюючого органу не частіше одного разу на календарний рік у межах компетенції відповідного контролюючого органу.

**Позаплановою виїзною перевіркою** вважається перевірка, яка не передбачена в планах роботи контролюючого органу і проводиться за

наявності хоча б однієї з таких обставин, що визначені ст. 3 Указу Президента № 817:

- за наслідками зустрічних перевірок виявлено факти, які свідчать про порушення суб'єктом підприємницької діяльності норм законодавства;

- суб'єктом підприємницької діяльності не подано в установлений строк документи обов'язкової звітності;

- виявлено недостовірність даних, заявлених у документах обов'язкової звітності;

- суб'єкт підприємницької діяльності подав у встановленому порядку скаргу про порушення законодавства посадовими особами контролюючого органу під час проведення планової чи позапланової виїзної перевірки;

- у разі виникнення потреби у перевірці відомостей, отриманих від особи, яка мала правові відносини з суб'єктом підприємницької діяльності, якщо суб'єкт підприємницької діяльності не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу протягом трьох робочих днів від дня отримання запиту;

- проводиться реорганізація (ліквідація) підприємства.

Різновидом позапланової перевірки є **зустрічна перевірка**, яка представляє собою документальну перевірку підприємства з питань фінансово-господарської діяльності на підтвердження взаємовідносин та стану розрахунків з контрагентами.

Планові та позапланові документальні перевірки можуть бути комплексними. **Комплексна перевірка** — це документальна перевірка фінансово-господарської діяльності підприємства, якою охоплюються питання повноти нарахування та своєчасності сплати всіх видів податків, зборів, інших обов'язкових та інших платежів, контроль за якими покладено на органи державної податкової служби України.

Якщо перевірка проводиться контролюючим органом виключно на підставі даних, зазначених у податкових деклараціях, без проведення будь-яких інших видів перевірок платника податків, то така перевірка називається **камеральною перевіркою**.

Чинним законодавством визначені умови допуску посадових осіб органів державної податкової служби до проведення планових та позапланових виїзних перевірок. Зокрема, посадові особи органу державної податкової служби мають право приступити до проведення планової та позапланової виїзної перевірки за наявності підстав для їх проведення, визначених цим та іншими законами України, та за умови надання платнику податків під розписку — направлення на перевірку,

копії рішення суду про дозвіл на проведення позапланової виїзної перевірки. Ненадання вказаних документів платнику податків або їх надання з порушенням вимог, є підставою для недопущення посадових осіб органу державної податкової служби до проведення планової або позапланової виїзної перевірки.

З метою забезпечення досконалого та якісного відображення результатів проведених документальних перевірок суб'єктів підприємницької діяльності — юридичних осіб, Державною податковою адміністрацією України розроблений та **16 вересня 2002 року № 429 затверджений «Порядок оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового та валютного законодавства суб'єктами підприємницької діяльності — юридичними особами, їх філіями, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами».**

**Підсумковим документом виїзної податкової перевірки є акт перевірки. Акт документальної перевірки дотримання податкового та валютного законодавства має структуру таку ж саму як і акт документальної ревізії (вступна частина, резолютивна частина, висновки).**

За результатами його всебічного вивчення та оцінки приймається рішення відповідно до вимог ст.97 КПК України.



#### 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. Охарактеризувати види аудиту.
5. Яка різниця між аудитом та документальною ревізією?
6. Дати характеристику висновку аудитора.
7. Які завдання виконує державна податкова служба України при виконання податкового контролю?
8. Які види податкових документальних перевірок здійснює державна податкова служба в Україні?
9. Яким документом оформлюється податкова документальна перевірка і згідно якого нормативно-законодавчого документу?
10. Яка різниця між документальною перевіркою податкової інспекції та документальною ревізією?
11. Які права, обов'язки та відповідальність податкової інспекції при виконанні документального контролю?



---

**ТЕСТОВІ ПИТАННЯ**

---

- 1. Який документ складає аудитор (аудиторська фірма):**
  - а) акт;
  - б) висновок;
  - в) довідку.
- 2. Який документ складає податковий інспектор-ревізор:**
  - а) висновок;
  - б) довідку;
  - в) акт перевірки.
- 3. Яку відповідальність несе податковий інспектор-ревізор:**
  - а) дисциплінарну;
  - б) кримінальну;
  - в) адміністративну.
- 4. Який орган проводить податковий контроль:**
  - а) контрольно-ревізійна служба;
  - б) податкова служба;
  - в) Розрахункова палата.
- 5. Яка операція відноситься до фінансової операції:**
  - а) одержання готівки з розрахункового рахунку;
  - б) обмін валют;
  - в) внесення готівки на розрахунковий рахунок.
- 6. Назвати види податкових перевірок:**
  - а) зустрічна перевірка;
  - б) поточна перевірка;
  - в) виїзна перевірка.

## Розділ 8

---

# ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ТА КРИМІНАЛІСТИЧНО-ПРАВОВИЙ АНАЛІЗ ПОКАЗНИКІВ, ЯКІ ХАРАКТЕРИЗУЮТЬ ДІЯЛЬНІСТЬ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮННЯ

---

### 8.1. ПОНЯТТЯ ТА ЗМІСТ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ

---

Економічний аналіз господарської діяльності підприємств має велике значення для встановлення диспропорцій господарської діяльності підприємства, встановлення порушень та зловживань у процесі виробництва і відображення даних процесів у бухгалтерському обліку, бухгалтерській звітності, статистичній звітності.

Дані економічного аналізу можуть дати інформацію працівникам правоохоронних органів для дослідження господарської діяльності підприємств, організацій, тобто проведення криміналістичного аналізу показників, характеризуючих господарську діяльність підприємств, організацій, установ, фірм.

**Економічний аналіз** як сфера практичної діяльності представляє собою дослідження економічних показників, характеризуючих роботу підприємства, до прийняття управлінських рішень.

Економічний аналіз 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.

Використання прийомів економічного аналізу у контрольно-ревізійній практиці є ефективним засобом виявлення окремих невідповід-

ностей у ході протікання господарських процесів, що знайшли своє відображення у обліковій і статистичній інформації.

Як відомо, виробнича діяльність будь-якого підприємства може бути детально описана цілою низкою економічних показників, які тісно пов'язані між собою. Цей взаємозв'язок має чітку причинно-наслідкову основу, яка як правило добре вивчена та реально зумовлена впливом окремих виробничих та економічних процесів, що залежать один від одного. При скоєнні економічних правопорушень цей взаємозв'язок порушується, що впливає на пов'язані показники господарської діяльності.

Інформацію, що використовується для аналізу господарської діяльності, поділяють на три групи:

- дані контролюючих, статистичних і фінансово-кредитних органів; висновки міністерств та відомств про роботу підлеглих підприємств; повідомлення у засобах масової інформації;
- дані самого підприємства: планові документи, нормативи, проектно-кошторисна, технологічна та фінансова документація, дані бухгалтерського, оперативного і статистичного обліку, звітність;
- додаткова інформація: протоколи зборів акціонерів та засновників, відомості, що їх було одержано у ході оперативно-розшукової діяльності правоохоронних органів тощо.

У ході аналізу економічних показників може бути виявлено ознаки порушень планової, фінансової, кошторисної та бюджетної дисципліни, встановлено факти нераціонального і нецільового використання коштів та інші відхилення. Все це знаходить своє відбиття у так званих економічних невідповідностях. Наприклад, працівники державного підприємства відпускають сировину кооперативу (що знаходиться на його території) з корисною метою: без належного документального оформлення, списуючи такі матеріали за завищеними нормами на виробництво основної продукції. Це призводить до значного збільшення коефіцієнту матеріаломісткості готових виробів підприємства.

*Особлива наочність аналізу досягається за використання прийомів економічної статистики: розрахунків різних коефіцієнтів, індексів та інших відносних показників, яких немає безпосередньо в інформації підконтрольного підприємства. За допомогою статистичних розрахунків у процесі економічного аналізу аналізують ритмічність роботи підприємства, динаміку виконання плану виробництва, рентабельність окремих видів продукції тощо.*

*Метою економічного аналізу, який виконується на самому підприємстві, є:*

- ◆ оцінка результатів діяльності та його підрозділів;

◆ виявлення внутрішніх резервів підвищення ефективності господарської діяльності підприємства.

*Метою економічного аналізу роботи підприємства, який виконується зовнішніми користувачами, є:*

- виявлення ефективності користування кредитами (банки, інвестори тощо);
- виявлення ознак приховання прибутку від оподаткування (органи Державної податкової інспекції);
- вивчення інвестиційної привабливості підприємства (інвестиційні компанії) тощо.

*Криміналістичний аналіз господарської діяльності* також представляє собою дослідження економічних показників підприємств та їх підрозділів, але за іншою метою.

*Мета криміналістичного аналізу* — встановити невідповідність показників як можливих ознак та слідів злочинів.

Головна ідея криміналістичного аналізу в тому, що в економічних невідповідностях можна встановити криміналістичні зв'язки, тобто зв'язки зі вчиненими злочинами.

*Економічна інформація* — це сукупність даних про економіку досліджуваного підприємства, про процеси та явища.

Її сутність відображається в системі показників, які носять управлінський характер. Економічний аналіз діяльності підприємств засновується на комплексному використанні більшості джерел інформації, які можна розділити на дві великі групи: облікові та необлікові джерела.

*До облікових джерел інформації відносяться:*

- ◆ дані бухгалтерського обліку та бухгалтерської звітності;
- ◆ дані статистичного обліку та статистичної звітності;
- ◆ дані оперативного обліку та оперативної звітності;
- ◆ вибіркові звітні дані.

*Якщо розглядати вказані джерела по рівнях наданої інформації, то їх можна розділити на три рівня:*

- *перший* — вищий рівень інформації — це звітність підприємства, що характеризує роботу підприємства в цілому (статистична, бухгалтерська);
- *другий* — середній рівень інформації — це звітність окремих підрозділів даного підприємства (внутрішньовиробнича звітність);
- *третій* — нижчий рівень інформації — це дані бухгалтерського (аналітичного) обліку, де результати діяльності диференційовані щодо конкретних виконавців (бригада, ланка, окремі матеріально відповідальні особи). При розкритті та розслідуванні злочинів здебільшого необхідна інформація нижчого рівня.

Кожний із економічних показників, який характеризує ту чи іншу сторону роботи підприємства, має свій економічний зміст, своє кількісне вираження і може бути розглянутий в різних аспектах по змісту, по відображенню у звітності. По своєму змісту економічні показники діляться на кількісні та якісні

**Кількісні показники** характеризують розміри об'єктів, що аналізуються, та як вони змінюються. Ці показники, зокрема, відображають об'єми виробництва і реалізації продукції, кількість працівників, кількість і вартість обладнання, вартість основних виробничих фондів, кількість і вартість витраченої сировини, матеріалів тощо.

**Якісні показники** характеризують суттєві особливості окремих сторін та всієї господарської діяльності, її економічну ефективність та включають дані про використання ресурсів (фондовіддача, матеріалоемність), собівартість продукції, прибуток, рентабельність. По відображенню у звітності всі показники, які використовуються при аналізі діляться на ті, що є у бухгалтерській та статистичній звітності, і на ті, що розраховуються самостійно і спеціально.

Статистична і бухгалтерська звітність, як правило, містить показники, які характеризують роботу підприємства в цілому за будь-який період. В процесі аналізу нерідко необхідно визначити показники, які відображають роботу окремих підрозділів підприємства (цехів, відділів тощо), або розрахувати такі, що взагалі не знайшли відображення у звітності. Наприклад, енергоемність, матеріалоемність, коефіцієнт вибуття основних фондів тощо.

Будь-які порушення, як і дії щодо їх приховання, неминуче відбиваються в економічних показниках: наприклад, у вигляді динаміки показників або невідповідностей в економічних показниках, що може трактуватися як ознака злочину. Розкрадання матеріалів, скажімо, виявляється у вигляді збільшення матеріаломісткості виробів. Проте економічна невідповідність може бути зумовлена й багатьма іншими причинами, не пов'язаними із злочинами або умисними діями. Необхідно відповідально підходити до використання матеріалів відомчого аналізу в практиці попередження і виявлення злочинів. У разі недостатності первинної інформації в ході розслідування можуть братися до уваги лише чітко виражені й досить стійкі, характерні для найтиповіших способів злочинів, тенденції невідповідностей між економічними показниками.

Розгляньмо деякі з таких тенденцій:

- *перша* — наростання суми витрат порівняно з попередніми періодами за одночасного зниження розміру збитку, що відшкодовується посадовими особами. Під виглядом втрат (списання на псування, усу-



шку тощо за завищеними нормами або в значних розмірах внаслідок неналежних умов зберігання тощо) часом приховують розкрадання;

- *друга* — систематичне погіршення рентабельності підприємства порівняно з попередніми періодами показників (зростання собівартості продукції під виглядом виробничих витрат тощо) або показників дотримання фінансової дисципліни (збільшення наднормативних запасів товарно-матеріальних цінностей, незатребуваної дебіторської заборгованості тощо);

- *третья* — помітні диспропорції між взаємозалежними об'ємними показниками. Наприклад, занадто великий обсяг будівельних робіт за порівняно малих витрат матеріалів, значний пробіг автомашин за невеликої витрати пального тощо;

- *четверта* — невідповідності між звітними показниками кількох тотожних за видом діяльності підприємств. Наприклад, великі витрати сировини на одиницю продукції на одному із підприємств галузі, зниження технологічних норм тощо.

---

## 8.2. ПРИЙОМИ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ

---

*Прийоми аналізу економічних показників умовно можуть бути розділені на дві частини: технічні та спеціальні.*

**Технічні прийоми** зв'язані з підготовкою економічної інформації для аналізу. До них відносяться:

- перевірка доброякісності вихідної інформації;
- спрощення цифрових даних;
- приведення даних до виду співставлення;
- обробка планових і звітних даних;
- визначення середніх і відносних величин;
- складання аналітичних таблиць та графіків.

До **спеціальних прийомів** відноситься:

- ◆ порівняння (основний прийом аналізу);
- ◆ групування показників;
- ◆ деталізація зведених показників;
- ◆ факторний аналіз, який включає ряд прийомів (індексний, прийом ланцюгових підстановок, прийом різниці);
- ◆ балансовий метод.

Групування показників відноситься до числа найбільш розповсюджених прийомів аналізу. Групування використовується для одержання науково обґрунтованих середніх величин, які правильно характеризують сукупності що вивчаються, тобто використовується для узагаль-

нення явищ, для розкриття змісту середніх величин, а також для встановлення зв'язку між явищами і процесами, що аналізуються. Для правильного групування важливо визначити ознаки, згідно яких дані діляться на групи. Ці ознаки можуть бути кількісними, тобто які мають числове вираження, і атрибутивними, які виражені словами.

*Розглянемо приклад привласнення виручки від продажу білетів в театрі. Під час вивчення справи про привласнення виручки від продажу білетів касирами кінотеатру було виконане групування виручки за різними ознаками: по фільму; по білетних касирах; по сеансах. В процесі вивчення документів був виділений касир, вірогідно привласнюючий частину виручки — на сеансах самих кращих фільмів.*

**Деталізація зведених показників** необхідна тому, що зведені показники, які відображені в статистичній та бухгалтерській звітності, як правило, нівелюють позитивні та негативні роботи на окремих ділянках та в окремі періоди часу. Тому деталізація проводиться по місцю, по часу, за складовими частинами і за узагальнюючими показниками.

**Деталізація по часу** — це ділення даних по кварталам, місяцям, декадам.

**Деталізація по місцю** — це ділення даних по окремих структурах (цехах, відділах). В цьому випадку можна встановити роль кожного підрозділу в одержанні кінцевих результатів роботи підприємства, встановити структурний підрозділ, що вимагає більш глибокий аналіз.

**Деталізація показників по окремих складових частинах** — це дозволяє встановити вплив, що дозволяє визначити зміну структури випускаємої продукції на результативні показники. Наприклад, аналізуючи виконання плану по реалізації продукції, можна деталізувати об'єм реалізації по окремих позиціях номенклатури, а всередині її — по асортименту, вартості використаних матеріалів — по їх видах, встановивши при цьому, по яких є перевитрата, а по яких — економія.

**Під час криміналістичного аналізу** поряд з діленням показників по «загальних» ознаках часу (кварталам, місяцям, декадам) дані нерідко деталізуються в часі роботи окремих матеріально відповідальних осіб.

**Факторний аналіз** — це встановлення окремих факторів, які позитивно або негативно впливають на зміни загальних економічних показників.

Аналіз за балансом — досить трудомістка і найчастіше малоефективна процедура, оскільки занадто велика кількість розрахункових показників не дозволяє виділити головних тенденцій у зміні фінансового стану підприємства.

У більшості випадків дослідження структури і динаміки фінансового стану підприємства здійснюється за допомогою порівняльного аналітичного балансу. Такий баланс можна одержати з вихідного балансу шляхом ущільнення окремих статей і доповнення його показниками структури.

Подальший аналіз балансу здійснюється такими способами (вони використовуються також і при інтерпретації інших форм звітності):

- горизонтальний аналіз;
- вертикальний аналіз;
- аналіз з використанням коефіцієнтів.

**Горизонтальний аналіз.** Це найпростіший з прийомів аналізу, але, незважаючи на це, за його допомогою можна одержати досить цінну інформацію про фінансовий стан підприємства. Він припускає порівняння показників одного року з показниками іншого. Горизонтальний аналіз дозволяє виявити тенденції зміни окремих статей чи їх груп, що входять до складу бухгалтерської звітності.

**Вертикальний аналіз** балансу показує структуру засобів підприємства та їх джерел, коли суми за окремими статтями або розділами беруться у відсотках до валюти балансу.

Горизонтальний і вертикальний аналізи взаємодоповнюють один одного, а деякі показники можна віднести як до інструментів горизонтального, так і до інструментів вертикального аналізу.

**Аналіз з використанням коефіцієнтів.** Коефіцієнт — це математичне вираження зв'язку одного показника з іншим. Коефіцієнти є основними інструментами фінансового аналізу, що допомагають установити зв'язок між різними цифрами у фінансових звітах. При використанні коефіцієнтів суб'єкт фінансового аналізу може не тільки оцінити поточний фінансовий стан організації, але й передбачати реакції кредиторів та інших осіб, які зазвичай використовують їх для оцінки діяльності компанії.

Найпоширенішими у звичайній практиці є:

- порівняння звітних показників із плановими, із звітами за попередні періоди, з аналогічними показниками інших підприємств галузі;
- обчислення середніх і відносних величин для наступних порівнянь (виробіток продукції, заробітна плата і кількість відпрацьованих одним робітником днів за один місяць, квартал, витрата сировини, матеріалів, електроенергії в середньому на одиницю виготовленої продукції тощо);
- попереднє групування підприємств або їхніх підрозділів за якісно однорідними ознаками із метою порівняння аналогічних показників для оцінки результатів, досягнутих у процесі господарської діяльності кожним окремим підприємством, та інші [13, с.107].

**Порівняння** — один із найпоширеніших прийомів економічного аналізу. У процесі розслідування розкрадань, наприклад, застосовують порівняння первинних документів окремих підрозділів і структур. Для цього організовується зустрічна перевірка рахунків-фактур, накладних та інших документів, вилучених у підприємств, які мають господарські зв'язки. Використовується також порівняння документальних даних із фактичними залишками товарно-матеріальних цінностей; фактичних витрат сировини на одиницю продукції з нормами витрат відповідно до сертифіката якості тощо.

Основним прийомом економічного (криміналістичного та оперативно-економічного) аналізу є порівняння.

**Порівняння — це прийом, який дозволяє охарактеризувати одне явище через друге.** При порівнянні будь-яких даних про роботу підприємства дуже важливо правильно зробити оцінку його економічного стану, зрозуміти, в якому ступені та які сторони діяльності вони відображають.

При проведенні економічного аналізу можуть бути використані різні види порівнянь:

- порівняння звітних показників з показниками бізнес-плану;
- порівняння звітних показників аналізованого періоду з показниками звіту попереднього періоду;
- порівняння показників за ряд звітних періодів у динаміці;
- порівняння звітних даних аналізованого підприємства з показниками аналогічних по роду діяльності підприємств.

До моменту порівняння показники повинні бути приведені до порівняльного виду, тобто в ряді випадків для цього проводять спеціальні розрахунки. Наприклад, фактичний випуск продукції перераховується в цінах, які прийняті в бізнес-плані.

На діяльність підприємства можуть впливати фактори, які не залежать від керівництва підприємством, його діяльності. Звичайно, вони впливають на показники роботи підприємства. Тому у процесі аналізу необхідно виокремити вплив цих факторів.

В економічному аналізі порівняння використовуються для загальної оцінки роботи підприємства одночасно по кількох показниках та для встановлення відхилень, які недостатньо мотивовані в пояснювальній записці, яка надається разом зі звітом, тобто встановлення таких тенденцій, які вказують на негативні явища в роботі підприємства, а також на можливі злочини.

В цьому розумінні аналіз економічних показників часто розглядаються в якості однієї з форм наступного фінансового контролю. Якщо в результаті аналізу виникли сумніви в достовірності звітів, то по ре-

зультатам звітів аналізу можуть бути проведені позапланові ревізії та перевірки.

Порівняння звітних даних з плановими дає можливість одержати первісне орієнтування у підсумках виконання плану та виділити частки, які вимагають особливої уваги по вивченню їх у подальшому.

Таке порівняння в якійсь мірі визначає напрямок аналізу, воно дає попередню оцінку роботи підприємства (позитивну чи негативну), дозволяє встановити недоліки та успіхи в роботі.

Порівняння звітних даних з показниками попередніх періодів дозволяє визначити тенденції і темпи розвитку явищ, що вивчаються, а по відношенню показників, які не плануються (наприклад, збитки від браку, збитки від позареалізаційної діяльності), можна зробити оцінку успіхів або недоліків.

**Порівняння звітних даних з показниками інших підприємств прийнято називати порівняльним аналізом.** В процесі такого аналізу встановлюються різниці у використанні на досліджуваних об'єктах (на підприємствах, в організаціях, структурних підрозділах) виробничих ресурсів, у порівнянні дається оцінка результатів їх діяльності тощо. Необхідно перед початком порівняльного аналізу визначити порівняльність показників, оскільки навіть однорідні по профілю готової продукції одиниці не завжди однакові по рівню техніки.

**Криміналістична оцінка результатів порівняння показників веде до двох основних позицій:**

1) при вивченні результатів порівняння встановлюють, чи немає непояснених з економічної точки зору відхилень:

- в сторону погіршення фінансової діяльності;
- в сторону покращення господарської діяльності, в тому числі і по порівнянню з аналогічними підприємствами.

Що може впливати на економічні показники:

- ◆ придумана господарська діяльність;
- ◆ приховання результатів діяльності (завідоме прикращення результатів роботи);

2)-визначається, наскільки реальними були встановлені невідповідності та як реагували на них керівники підприємств, вищестоячих організацій та контролюючих органів. Недоліки в організації економіко-аналітичної роботи можуть бути умовою, яка спонукає виникнення злочинів, до яких можуть бути залучені робітники економічних служб підприємства.

*Наприклад:*

*На завод по виробництву будівельних матеріалів прийшов новий головний бухгалтер П. Через 2-3 місяці після його приходу звітні показники підприємства різко змінилися. Із числа планово-*

*збиткових завод був переведений до категорії рентабельних. Керівництво заводу (включаючи головного бухгалтера) вперше одержало премії за досягнення понадпланової економії по виробничих витратах. Із звіту та пояснювальної записки до нього було очевидно, що економія досягнута за рахунок зменшення витрат сировини на виготовлення основної продукції — шлакоблоків для будівництва. Ситуація було парадоксальною, тому що технологія виготовлення продукції не дозволяла недовкладення щебеню у розмірі 50%.*

Однак аналіз звітності у вищестоячій організації проведений не точно, звітність затверджувалася, премії видавалися, позапланові ревізії не проводилися. Фактичною причиною економії було розкрадання сировини у постачальника згідно підроблених документів з використанням недопільків в обліку реалізації щебеню на даному підприємстві. Злочин було викрито після встановлення фактів одержання «безоплатної» необлікованої сировини по документах, вилучених у рудоуправлінні.

---

### 8.3. МЕТОДИ ТА ПРИЙОМИ ЕКОНОМІЧНОГО АНАЛІЗУ, ЩО ВИКОРИСТОВУЮТЬСЯ З МЕТОЮ ВИЯВЛЕННЯ ЗЛОЧИНІВ

---

**Метод економічного аналізу дає змогу виявляти деструктивні відхилення в господарській діяльності підприємства, зумовлені правопорушеннями й економічними злочинами, з допомогою спеціальних засобів і прийомів. Це, зокрема, метод сполучених зіставлень, в основу якого покладено гіпотезу про неминучість порушення збалансованості між сполученими (взаємозалежними) показниками в разі взаємозв'язку дії злочину з матеріальними процесами підприємства. На роль сполучених обираються пари показників, динаміка змін яких за нормальної роботи підприємства повинна бути взаємозалежною: наприклад, споживання електроенергії на технологічні потреби й випуск готової продукції; обсяг випущеної продукції та величина отриманого прибутку; споживання сировини і випуск готової продукції тощо. У разі збільшення випуску продукції повинен також зростати фонд заробітної плати. Суть методу полягає в тому, що спочатку обираються певні показники й конструюються блоки зі сполучених пар, потім роблять розрахунок динамічних рядів приросту або зменшення показників за періодами й виділяють суперечності, що вказують на ознаки злочинів [13, с.109].**

Іншим способом, що застосовується тільки з метою боротьби зі злочинністю, є **метод спеціальних розрахункових показників**. Суть його така: на основі нормативів та інших матеріалів обліку і звітності розраховується аналітичний показник, що й називається розрахунковим. Далі він порівнюється з відповідним звітним показником. У разі наявності різниці між ними робиться припущення про зміни, спричинені дією злочину. Інша передумова полягає в об'єктивній можливості розрахувати значення цього показника для умов нормального режиму роботи підприємства. Проведене зіставлення спеціально знайденого показника зі звітними показниками підприємства розглядається як характеристика змін економічного показника, нерівнозмінених із результатами звичайної господарської діяльності і тому пов'язується з можливою наявністю злочину [13, с.109-110].

*Наприклад, для виявлення приписок на автопідприємстві з допомогою спеціальних розрахункових показників, знайдених на основі річного звіту даних (час перебування автотранспорту на лінії, середньотехнічна швидкість, середня відстань перевезення вантажів тощо), було встановлено різницю між звітними і розрахунковими даними про вантажоперевезення і вантажообіг. План виявився невиконаним, хоча у звіті було зазначено про його перевиконання [13, с.110].*

Виявлення порушених економічних зв'язків, що дістали своє відображення в економічних показниках, покликаний здійснити **метод стереотипів**, в основу якого покладено «взаємодію» деструктивного чинника, який нас цікавить, не тільки з господарською діяльністю підприємства, а й іншими зовнішніми явищами і процесами. Стереотипами називають непояснювальні для звичайної господарської діяльності закономірності зміни значень економічних показників, зумовлених конкретним способом вчинення злочину. Метод відстежує закономірності виявлення криміналістичних зв'язків, відображених у системі економічних показників. Всі зміни значень економічних показників зумовлені тільки певним способом вчинення злочинів. Для виявлення таких змін потрібна розробка конкретного стереотипу [13, с.110].

*Наприклад, стереотип розкрадань у торгівлі шляхом оформлення безтоварних видаткових документів. Матеріально відповідальна особа чинить розкрадання цінностей, у зв'язку з чим перехідні залишки, що показуються у товарних звітах, не відповідають дійсності. У період проведення інвентаризації злочинець, не маючи можливості ввести в обман інвентаризаційну комісію, приховує нестачу оформленням безтоварних накладних на відпускання (зберігання, оренду тощо) в інші організації. Після закінчення ін-*

вентаризації складаються відповідні безтоварні накладні на повернення цінностей. Тим самим виявляється типовий зв'язок змін показника товарних запасів із періодичністю проведення інвентаризацій. Зв'язок наявності злочину із зовнішнім середовищем в економічних показниках, що відображає до певної міри особливості певного способу злочину, називають «стереотипом» [13, с.110].

Встановлення способу злочину шляхом зіставлення економічних показників, зафіксованих у звітності, або спеціальних даних, із чинниками зовнішнього середовища, у якому функціонує певне підприємство, лежить в основі **методу коригувальних показників**. Розрізняють відповідні коригувальні показники збитку і коригувальні показники вигаданої господарської діяльності. Коригувальні показники збитку призначені передусім для пошуку нових зв'язків досліджуваного об'єкта з зовнішнім середовищем, ознак матеріальної «взаємодії» злочинів з виробничо-господарською діяльністю підприємства. Моделювання конкретного показника збитку ґрунтується на явищах, які пов'язані з фактом злочину, однак у звичайних умовах не впливають на результат господарської діяльності підприємства; для прикладу візьмемо залежність між відхиленнями від норм витрати тканин і ступенем сучасності їхнього малюнку. Коригувальні показники вигаданої господарської діяльності характеризують видимі втрачені зазвичай наявних зв'язків підприємства, що функціонує нормально, з навколишнім середовищем. Для пошуку ознак конкретного способу злочину звертаються до одного з цих зв'язків, що може бути порушений внаслідок дії злочину. Вигадана господарська діяльність, подана в економічних показниках, в одному разі породжується відображенням в урахуванні фіктивних (фактично не виконаних), в іншому — неповним відображенням обсягів фактично виконаних господарських операцій [13, с.111].

*Наприклад, існує визначений зв'язок між обсягом заготівель сільськогосподарської продукції в індивідуальному секторі та реальною в цьому секторі відповідних ресурсів, обсягом реалізації бензину визначених марок на заправних станціях кількістю автомашин, що споживають такий бензин, на певній території населеного пункту. Показники, що характеризують взаємодію господарського об'єкта з зовнішнім середовищем, беруться безпосередньо зі звітності певного об'єкта. Середовище або умови функціонування приймаються як стала, незмінна величина. Розбіжності (різкі відхилення) показників підприємств дають підстави для їх наступної детальної перевірки [13, с.111].*

Об'єктивність існування економічних невідповідностей визначає можливість їхнього використання не тільки під час виявлення, а й до-



ведення злочинів. Цей процес особливий тим, що спершу висувається припущення про механізм впливу злочинних дій на зміни значень економічних показників, а потім визначається методика встановлення цих змін під дією злочину. При цьому аналізуються не тільки «звичайні» показники господарської діяльності, а й «нетрадиційні» [13, с.112].

*Наприклад, при розслідуванні розкрадань в одному дитячому будинку було встановлено, що протягом кожного місяця цукор, що надходить з магазину, списувався на харчування дітей за нормами, всупереч його фактичній економії. А наприкінці місяця зекономлена кількість цукру реалізувалася через магазин із привласненням виторгу працівниками дитбудинку і магазину. Ніяких суперечностей між показниками окремих документів тут не виникало. На наявність злочину «відреагував» показник середньоденного споживання цукру однією дитиною при диференціації цього показника усередині місяця за декадами або іншими періодами. Показник середньоденного споживання цукру в першій половині місяця був набагато нижчий за аналогічний наприкінці місяця. Такий показник не фігурує у звітності дитячих установ, але виявлену закономірність було використано як один із доказів у кримінальній справі [13, с.112].*

Специфіка методик полягає в тому, що їх розробляють щодо окремих способів учинення злочинів і передбачають послідовне застосування прийомів дослідження економічних показників і даних бухгалтерського обліку.

Структура зазначеної методики визначається зв'язками в системі: подія злочину — економічні — облікові — документальні невідповідності. Виділення типових зв'язків між наявністю злочину і зміною системи економічних показників ґрунтується на виявленні економічних невідповідностей, що надалі відображаються в облікових і документальних невідповідностях [13, с.112].

*Факторний метод аналізу* використовується під час виявлення і досліджування причин відхилень тих чи інших економічних показників, які характеризують господарську діяльність, від базових. При цьому за основу можуть бути прийняті планові показники, дані попередніх періодів, середні показники по галузі. Одним із прийомів факторного аналізу є прийом ланцюгових підстановок та його модифікація — прийом різниць.

При використанні як прийому ланцюгових підстановок, так і прийому різниць дуже важлива послідовність, в якій розглядаються фактори, тобто послідовність підстановок. Прийнято, що спочатку розглядається вплив кількісних факторів, а потім якісних. Якщо показник, що аналізується, залежить від кількох кількісних факторів, то в цьому випадку встановлюють, який показник є основним, не залежним від інших (первинним), а який — похідним (вторинним).

Найбільше поширення і практичне значення в аналізі має групування факторів за фактами, пов'язаними:

- 1) з живою працею;
- 2) із засобами праці;
- 3) з предметами праці.

Застосовуються групування факторів і за іншою ознакою, наприклад, поділяються на зовнішні і внутрішньогосподарські, соціальні й індивідуальні, залежні і незалежні від аналізованого об'єкта, котрі враховують і другорядні фактори.

*Виділення «вузьких місць» і провідних ланок* застосовується для з'ясування того, які ділянки або які види ресурсів стримують підвищення ефективності господарювання, від яких сторін діяльності вирішальною мірою залежить істотне вдосконалення роботи. Зосередження уваги на цих «вузьких місцях» і провідних ланках — характерний прийом, який широко застосовується на практиці, особливо для раціональної організації пошуку резервів та розкриття корисливих злочинів.

*Розробка і застосування системи показників* для оцінки стану і динаміки досліджуваного об'єкта є характерною рисою методу аналізу. Це дає можливість охарактеризувати вплив окремих факторів на виконання плану і визначити резерви.

У системі аналітичних показників розрізняються *узагальнюючі показники* оцінки стану об'єкта і *часткові (факторні)*, які використовуються для виявлення впливу окремих чинників на узагальнюючий показник.

*Деталізація даних за місцем і часом здійснення господарської операції* проводиться шляхом розкладання узагальнюючих показників на часткові. Узагальнюючі показники звітності підприємства не характеризують якості роботи окремих його підрозділів і виконавців. У них взаємно погашаються позитивні і негативні результати, отримані на окремих ділянках роботи й у різні періоди часу. Розчленовуючи показники і деталізуючи їх за підрозділами підприємства, можна встановити вплив кожного з них на використання ресурсів і виконання плану, виявити передові і такі, що відстають.

*Заміна базисної величини часткового показника фактичною називається підстановкою.* Кількість підстановок дорівнює кількості часткових показників, які входять до розрахункової формули, а кількість послідовних розрахунків більша на одиницю, оскільки для визначення загальної величини зміни узагальнюючого показника приводиться базисний розрахунок, в якому всі показники відбиваються в базисних величинах.

*Метод споріднених співставлень* як спосіб встановлення ознак злочинів був запропонований групою російських вчених (В.Г. Шрага, Л.В. Орлов, В.Г. Ганасевич) у 1973 році. Фактично цей метод представляє собою модифікований варіант факторного аналізу об'єму продукції і послуг.

Цей метод визначає відбір показників, які характеризують використання засобів виробництва за визначений період часу, конструювання блоків споріднених пар показників, розрахунок динамічних рядів приросту показників за декілька звітних періодів, складання графіків динамічних рядів, під час яких і проявляються протиріччя, які можуть вказувати на ознаки злочинів.

Передумовою до винаходу методу споріднених порівнянь була гіпотеза про виникнення порушень взаємозв'язків між спорідненими (взаємозалежними) показниками при взаємодії дії злочину із здійснюваними у складній економічній системі господарюючого суб'єкта матеріальними процесами.

Головна ідея цього методу складалася із вивчення динаміки розбалансованості споріднених економічних показників. В даному випадку в якості споріднених вибирають пари економічних показників, динаміка змін яких при нормальній роботі підприємства повинна бути взаємозалежною. Шкода, спричинена латентними розкраданнями матеріальних цінностей, може визвати відхилення в динаміці цих показників. Такого роду порушення взаємозв'язків можуть бути встановлені при зміні наступних пар споріднених показників:

- споживання електроенергії на технічні нужди та на випуск продукції;
- споживання сировини і комплектуючих деталей на випуск однієї продукції і на фактичний випуск продукції;
- розмір прибутку та об'єм реалізації тощо.

Недолік такого методу визначено в тому, що він не враховував спосіб скоєння злочину.

Таким чином, застосування вище вказаних методів, прийомів, способів дозволить працівникам правоохоронних органів провести глибокий аналіз діяльності підприємств та використання його результатів у своїй діяльності по збиранню доказів під час розслідування злочинів у сфері економіки.

---

#### **8.4. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ТА КРИМІНАЛІСТИЧНО-ПРАВОВА ОЦІНКА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

---

Кожне підприємство періодично звітується в статистичні органи, податкову інспекцію, головні організації про фінансові результати своєї діяльності.

Тому правильно складена звітність дуже важлива як за вимогами достовірності звітності, так і за фінансовими розрахунками з

бюджетом та іншими організаціями. Неправильно складена звітність може приховувати економічні злочини на підприємствах і в організаціях.

*Балансовий прибуток* — це кінцевий фінансовий результат реалізації продукції (робіт, послуг), будь-якого майна підприємства та доходів від позареалізаційних операцій за вирахуванням витрат.

*Прибуток (збиток) від реалізації продукції (робіт, послуг)* визначається як різниця між виручкою від реалізації продукції (робіт, послуг) за виключенням податку на додану вартість та акцизного збору та собівартості реалізованої продукції.

*Позареалізаційні доходи* включають в себе:

- доходи від дольової участі в діяльності інших підприємств;
- дивіденди по акціям і доходи по облігаціям та іншим цінним паперам, які належать підприємству;
- доходи від надання майна в оренду;
- одержані штрафи, пені, неустойки і інші види фінансових санкцій за порушення умов господарських договорів, а також доходи, одержані як компенсація матеріальної шкоди;
- прибуток минулих років, одержаний у звітному періоді;
- інші доходи від операцій, які не зв'язані з виробництвом і реалізацією продукції.

*До позареалізаційних витрат* відносяться:

- ◆ витрати по анульованим виробничим замовленням, а також виробництво, яке не привело до одержання продукції ;
- ◆ витрати на утримання законсервованих виробничих потужностей та об'єктів;
- ◆ збитки по операціях з тарою;
- ◆ судові витрати;
- ◆ сплачені штрафи, пені, неустойки і інші види штрафних санкцій за порушення умов господарських договорів;
- ◆ витрати по сплаті матеріальної шкоди;
- ◆ суми сумнівних боргів по розрахунках з іншими організаціями і окремими особами, які підлягають резервуванню;
- ◆ збитки від списання дебіторської заборгованості, щодо якої строк позовної давності закінчився;
- ◆ збитки від операцій минулих років, які виявлені у звітному періоді;
- ◆ некомпенсовані витрати від стихійного лиха, пожег, аварій, інших надзвичайних ситуацій, що виникли згідно екстремальних умов;
- ◆ збитки від розкрадання, коли винуватці згідно рішення суду не встановлені;

◆ інші витрати по сплаті окремих податків та зборів, які сплачені за рахунок фінансових результатів.

У тому випадку, коли встановлені, шляхом економіко-криміналістичного аналізу у будь-які періоди, значні розміри позареалізаційних збитків, які суттєво вплинули на розмір балансового (валового) прибутку підприємства, то необхідно згідно бухгалтерських записів в аналітичному обліку встановити характер збиткових операцій, правомірність віднесення сум щодо цих операцій до позареалізаційних витрат, документальне обґрунтування записів на рахунках бухгалтерського обліку, доброякісність бухгалтерських документів.

Іноді, з метою ухилення від сплати податку на прибуток підприємство укладає договори на дуже мізерну суму, при невиконанні яких сплачуватиметься штраф. Штраф сплачуватиметься контрагенту, який знаходиться в зоні пільгового оподаткування або має суттєві пільги по податку на прибуток.

*Наприклад, фірма, яка ніколи не мала в продажу лісопродукцію, уклала договір на її поставку підприємству, зареєстрованому в офшорній зоні, тобто в зоні з пільговим оподаткуванням. В договорі відображені великі суми штрафів за невиконання умов договору. В подальшому договір не виконувався, і суми штрафів були перераховані в офшорну зону підприємству, яке було зареєстровано на підставу особи, а фактично його власником є власник підприємства — постачальника згідно вказаного договору.*

*В результаті «Постачальник» списав суми штрафів на фінансові результати і тим самим значно зменшив оподаткований прибуток. Крім того, як було встановлено, власником обох підприємств була одна й та сама особа, яка шляхом сплати штрафів перерахувала за кордон гроші в іноземній валюті.*

Сліди вказаної операції відображаються на бухгалтерських рахунках: «Валютний рахунок» та « Прибутки (збитки)», а також в таких документах, як договір, платіжні доручення на переведення іноземної валюти в якості штрафу за кордон.

У наведеному прикладі ознаки слідів злочину можна знайти на рахунках бухгалтерського обліку по обліку грошових коштів та розрахунків в реєстрах бухгалтерського обліку. Документи, які підтверджують вказані господарські операції — це договори купівлі-продажу, видаткові касові ордери, платіжні доручення тощо. Ці документи та записи бухгалтерського обліку допоможуть встановити коло осіб, які брали участь у скоєнні злочину та інші важливі обставини кримінальної справи.

Важливою складовою балансового прибутку є прибуток від реалізації продукції (робіт, послуг). На величину прибутку суттєвий вплив мають матеріальні та трудові витрати.

Розкрадання матеріальних цінностей, приписки заробітної плати за невиконані об'єми робіт, виготовлення із сировини, яка відображена в балансі, необлікованої продукції, оплата праці за виготовлення вказаної продукції обов'язково приведуть до збільшення витрат та до зменшення прибутку від реалізації. Тому важливе значення має аналіз структури собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг.

Аналіз ознак злочинної діяльності, які привели до збільшення виробничих витрат, необхідно проводити на основі коефіцієнту витрат по кожному виду продукції на 1 грн. прибутку від реалізації за кожний місяць періоду, що перевіряється. В тих місяцях, де цей коефіцієнт вищий чим в інших місяцях, необхідно проводити глибоку перевірку.

*Для документального підтвердження необгрунтованого підвищення витрат матеріалів необхідно виконати перевірку в три етапи:*

- перевірити відповідність записів в синтетичному обліку записам в аналітичному бухгалтерському обліку. Збільшення собівартості шляхом записів в синтетичному обліку, без записів в аналітичному, може бути встановлено на першому етапі. Наприклад, достатньо зробити в синтетичному обліку запис: по дебету рахунку № 23 «Виробництво» і по кредиту рахунку № 20 «Матеріали» на 1000.00 грн., і собівартість продукції буде завищена, а прибуток занижений;

- перевіряється відповідність записів в аналітичному обліку даним виробничих звітів. В аналітичному обліку можуть бути виконані записи по витратам матеріалів на суму більшу, чим у виробничому звіті. На основі даних аналітичного обліку будуть зроблені записи в синтетичному обліку і таким чином собівартість завищена, а прибуток занижений;

- перевіряється відповідність записів у виробничому звіті даним накопичувальних (зведених) та первинних документів. В якості первинних документів на витрати матеріалів використовуються акти розкרוку листових матеріалів, маршрутні листки (згідно технологічного процесу) та інші документи. Тут особливу увагу необхідно звернути на перевірку правильності застосування технологічних норм витрат матеріалів. Застосування завищених норм, а також завищення кількості фактично виготовленої продукції обов'язково приведуть до збільшення собівартості продукції та зменшенню прибутку.

Крім того, такі дії дозволять створити надлишки сировини і матеріалів з метою подальшого розкрадання.

Необхідно також перевірити відповідність списання на виробництво продукції матеріалів технологічним картам. Можуть бути встановлені факти, коли на виготовлення продукції списані матеріали, що у виготовленні продукції не приймають участі.

Таким чином, визначається коло осіб, що задіяні у скоєнні злочину.

На величину собівартості впливають зміни залишків незавершеного виробництва на початок та на кінець звітного періоду.

Якщо сума залишків незавершеного виробництва на початок місяця вища, чим на кінець місяця, то собівартість продукції зростає, якщо навпаки — то зменшується. На величину собівартості реалізованої продукції впливають також витрати на збут продукції. Причини зростання коефіцієнту витрат на оплату праці та відрахувань на соціальне страхування можуть бути і об'єктивними, наприклад, зв'язані із збільшенням тарифних ставок, розцінок, окладів, зниженням цін на готову продукцію тощо.

Ці причини прямо ведуть до необґрунтованого росту витрат на виробництво і, як правило, до зниження прибутку від реалізації продукції.

Конкретні причини зростання коефіцієнту витрат на оплату праці на 1 грн. прибутку від реалізації визначаються в період проведення документальної перевірки.

Аналіз стійкості фінансового стану може бути корисний при встановленні ознак злочину — «фіктивне банкрутство» та «доведення до банкрутства», тобто завідомо неправдива заява керівником чи власником комерційної організації про своє банкрутство з метою введення в оману кредиторів для одержання відстрочення або розстрочення кредиторської заборгованості.

В цьому випадку необхідно перевірити достовірність фінансової звітності, наданої у різні інстанції, в тому числі і кредиторам.

Потім на основі аналізу дається оцінка стійкості фінансового стану організації згідно даних звітності.

Співставлення одержаних результатів може дозволити встановити ознаки умислу в наданні кредиторам завідомо недостовірного бухгалтерського балансу з метою визначення підприємства банкрутом. Платоспроможність підприємства може визначатися у формі простроченої кредиторської заборгованості.

Аналізуючи показники фінансової стійкості в динаміці по кварталах, а при необхідності і в розрізі місяців, звітного періоду, що досліджується, можна встановити, з якого періоду платоспроможність організації почала знижуватися.

Після цього слід визначити фактори, які вплинули на зниження платоспроможності.

Одним із факторів може бути прострочена дебіторська заборгованість, наприклад, прострочена заборгованість покупців за відвантаженою продукцією або товари, іммобілізація оборотних засобів у капітальні вкладення або довгострокові інвестиції, видатки, не забезпечені спеціальними фондами та цільовим фінансуванням.

З точки зору кримінальних причин неплатоспроможності, найбільш вірогідно відволікання засобів у прострочену дебіторську заборгованість шляхом їх перерахування на рахунки різних фірм, які належать посадовим особам досліджуваного підприємства.

Аналіз дебіторської та кредиторської заборгованості може допомагати визначенню ознак слідів деяких злочинів у сфері економічної діяльності.

В тому випадку, коли для вуалювання слідів злочинів будуть знищені бухгалтерські баланси, то їх копії можна взяти в органах державної статистики у місці реєстрації організації.

Необхідно проводити аналіз по перших екземплярах платіжних документів, які залишилися в банківських установах, — від кого в останній період надходили грошові кошти та за що, а також кому та за що були перераховані грошові кошти. Такий аналіз, можливо, дасть інформацію для наступного пошуку доказів злочину.

Ознаки слідів злочину можуть бути визначені і під час аналізу договорів цивільно-правового характеру, наприклад про участь в якості засновника в будь-якому підприємстві, сумісній діяльності, оренді тощо.

*Для визначення ознак злочинів необхідно:*

- проаналізувати фінансовий стан підприємства з метою визначення рівня неплатоспроможності, тобто чи дійсно підприємство має ознаки банкрута;
- проаналізувати динаміку дебіторської і кредиторської заборгованості;
- виконати хронологічний аналіз руху грошових коштів по рахункам в банківських установах.

Під ліквідністю балансу визначено властивість забезпечення активами підприємства його зобов'язання, відображених в пасиві балансу.

Поняття ліквідності, як правило, використовується для оцінки кредитоспроможності підприємства. Визначено, що чим менше часу необхідно для того, щоб будь-який актив можна було перевести у грошову форму, тим вище ліквідність цього активу.

Таким чином, аналіз ліквідності балансу зводиться до співставлення засобів в активі балансу, як правило, згрупованих у порядку зниження ліквідності, із зобов'язаннями підприємства, які відображені в пасиві балансу та згрупованими, як правило, у порядку збільшення строків їх сплати.





---

**КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ**

---

1. Яка мета економічного аналізу господарської діяльності підприємства?
2. Дати визначення економічного аналізу.
3. Охарактеризувати методи, прийоми та способи економічного аналізу.
4. Охарактеризувати метод групування економічного аналізу.
5. Охарактеризувати прийом порівняння показників в економічному аналізі.
6. Дати визначення методу співставлення як модифікації факторного аналізу.
7. Яка сутність прийому ланцюгових підстановок?
8. Яка сутність балансового методу економічного аналізу?
9. Назвати засоби та прийоми економічного аналізу, які застосовуються у роботі правоохоронних органів.
10. Яка класифікація економічних показників?
11. Яка деталізація економічних показників?
12. Як необхідно проводити аналіз балансового прибутку та собівартості?
13. Охарактеризувати показник фінансової стійкості підприємства.
14. Як встановити ознаки злочину під час проведення економічного аналізу?
15. Як проводиться аналіз структури балансового прибутку та собівартості?
16. Як проводиться аналіз фінансової стійкості та розрахунків?
17. Як проводиться аналіз ліквідності балансу?



---

**ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ**

---

- 1. Економічний аналіз досліджує:**
  - а) нормативно-законодавчі документи;
  - б) договори, листи, довідки;
  - в) документи фінансової та статистичної звітності.
- 2. Економічна інформація це:**
  - а) дані про явища та події;
  - б) дані про економіку досліджуваного об'єкту;
  - в) дані про соціальні явища.

**3. У балансі аналізуються:**

- а) кількісні і якісні показники;
- б) активи і пасиви;
- в) засоби та джерела їх формування.

**4. Кількісні показники це:**

- а) товари в одиницях виміру – натуральні показники;
- б) у вартісному виразі;
- в) у коефіцієнтах і процентах.

**5. Якісні показники це:**

- а) товари в номенклатурі по сортах, категоріях тощо;
- б) у відносному виразі;
- в) у вартісному виразі.

**6. До технічних прийомів відноситься:**

- а) порівняння;
- б) групування;
- в) обробка планових і звітних даних.

**7. До прийому порівняння відноситься:**

- а) порівняння звітних даних;
- б) порівняння протоколів виїмки;
- в) порівняння рішень суду.

**8. Майно підприємства формується за рахунок:**

- а) власних коштів;
- б) власних і залучених джерел господарських засобів;
- в) кредитів банку.

**9. Витрати на збут є витрати від:**

- а) операційної діяльності;
- б) фінансової діяльності;
- в) надзвичайної діяльності.

## Розділ 9

---

# ОРГАНІЗАЦІЯ, ПРИЗНАЧЕННЯ, ПРОВЕДЕННЯ СУДОВО- БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ТА ОЦІНКА ЇЇ РЕЗУЛЬТАТІВ

---

### 9.1. ПОНЯТТЯ, ПРЕДМЕТ ТА МЕТОД СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ, ЇЇ ПРИЗНАЧЕННЯ ТА ПРОВЕДЕННЯ. КЛАСИФІКАЦІЯ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ

---

На стадії досудового розслідування та судового розгляду важлива роль належить науковим методам збору доказів. Одним з таких методів, що застосовується у процесі розслідування або судового розгляду справ про розкрадання та привласнення майна, інші корисливі господарські злочини, є судово-бухгалтерська експертиза [26, с.247].

Судово-бухгалтерська експертиза належить до найпоширеніших видів судових експертиз. Її застосовують при розслідуванні та розгляді кримінальних і цивільних справ, коли виникають питання, для розв'язання яких необхідні спеціальні знання з бухгалтерського обліку та аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства [26, с.248].

Судово-бухгалтерська експертиза на стадіях провадження дізнання, досудового слідства і судового розгляду складається з дослідження матеріалів справи фахівцем-бухгалтером і надання, у відповідності до його спеціальних знань, висновку за поставленими питаннями, що відносяться до господарської діяльності і знайшли своє відображення в бухгалтерському обліку.

Як визначено в *Законі України «Про судову експертизу»*,

*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 дізнання, досудового слідства чи суду.

Правовою основою призначення і проведення судових експертиз є Закон України «Про судову експертизу», Кримінально-процесуальний

(КПК), Цивільний процесуальний (ЦПК), Господарський процесуальний (ГПК) кодекси України. Законодавство встановлює, що судові експертизи по кримінальних і цивільних справах призначаються в тих випадках, коли для вирішення питань при провадженні за цими справами необхідні спеціальні пізнання.

*Історія розвитку судової експертизи в нашої країні* почалася з 10 липня 1923 року, коли Рада Народних Комісарів України затвердила Положення про обласні кабінети науково-судової експертизи в Харкові, Києві й Одесі. Нове Положення про кабінети науково-судової експертизи, що було прийняте 25 квітня 1925 року, уже передбачало виконання ними не тільки експертиз, але також наукових праць і експериментальних досліджень з питань криміналістичної техніки і методології розслідування злочинів. У зв'язку з розширенням функцій кабінети у тому ж 1925 році були перейменовані в інститути науково-судової експертизи. Таким чином, у судовій системі був створений такий важливий і самостійний інститут, як судова експертиза, незалежна від органів слідства.

*Судово-бухгалтерська експертиза, як і будь-яка судова експертиза, не існує поза кримінальними чи цивільними справами, що виникають у процесі розслідування або судового розгляду. Незалежно від того, по яких справах призначається судово-бухгалтерська експертиза, предметом її є господарська діяльність, відображена в документах бухгалтерського обліку та бухгалтерських реєстрах, що стали об'єктом розслідування чи судового розгляду і у відношенні яких перед експертом-бухгалтером поставлені слідчим або судом питання, що потребують застосування спеціальних знань з бухгалтерського обліку і аналізу господарської діяльності підприємств [с.248-249].*

Судово-бухгалтерська експертиза характеризується процесуально-правовим і фінансово-господарським змістом [26, с.249].

**Процесуально-правовий зміст судово-бухгалтерської експертизи** — це система правил, встановлених чинним кримінально-процесуальним, цивільно-процесуальним законодавством та Законом України «Про судову експертизу», які регулюють порядок її призначення та проведення, права і обов'язки експерта-бухгалтера, а також інших учасників процесу у зв'язку з проведенням експертизи [26, с.249].

**Фінансово-господарський зміст судово-бухгалтерської експертизи** полягає в реалізації нею знань з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності, у специфіці предмета та методів дослідження. Ці особливості виділяють її у самостійний вид судової експертизи [26, с.249].

Бухгалтер-експерт обов'язково повинен володіти як певним обсягом процесуально-правових знань, так і достатніми знаннями з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності. Тільки при суворому додержанні ним процесуального законодавства і правильному застосуванні спеціальних знань судово-бухгалтерська експертиза може бути визнана доброякісною і такою, що відповідає своєму призначенню [26, с.249].

Необхідно розрізняти **поняття предмета судово-бухгалтерської експертизи** як дослідження явищ господарської діяльності і предмета судово-бухгалтерської експертизи, що проводиться по конкретній справі [26, с.249].

У першому випадку предмет експертизи становлять питання, які взагалі входять у компетенцію експерта-бухгалтера, у другому — предметом експертизи є питання слідчого або суду, поставлені бухгалтеру-експерту з конкретної справи [26, с.249].

Предмет судово-бухгалтерської експертизи визначається конкретними поставленими завданнями і змістом питань, які вона вирішує. Як правило, основні питання, на які повинен дати відповіді експерт у своєму висновку, пов'язані з обґрунтуванням висновків проведеної ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства що перевіряється. Предметом судово-бухгалтерської експертизи є стан і результати економічної діяльності підприємств, установ і організацій. Тому в спеціальній літературі (на відміну від Інструкції Мін'юсту) клас експертиз, що характеризується застосуванням різнобічних спеціальних знань у галузі економіки і суміжних наук, більша кількість науковців називає **судово-економічною експертизою**. *Однак єдина наукова класифікація судово-економічних експертиз поки що не сформувалась.*

Можна погодитись із думкою тих науковців, які пропонують, щоб в основу класифікації судово-бухгалтерських експертиз за видами і різновидами були покладені класифікація економічних наук (фінансова експертиза, економіко-статистична експертиза, експертиза економіка праці), класифікація галузей економіки (експертиза в промисловості, експертиза сільського господарства, будівельна експертиза) і класифікація видів економічної діяльності (експертиза приватизації, страхової діяльності, оподаткування тощо). Однак офіційно така класифікація не затверджена.

Серед основних завдань, що вирішуються судовими експертами, можна виділити такі класи:

- -завдання, пов'язані з **ідентифікацією** об'єктів. Наприклад, встановлення посадової особи, відповідального за здійснення і документальне оформлення незаконної господарської операції;

• **діагностичні** завдання — складаються у виявленні механізму події, встановленні часу, способу і послідовності дій, що привели до правопорушення, якісних і кількісних характеристик здійснених діянь. Наприклад, розкриття механізму розкрадання товарно-матеріальних цінностей і коштів, розрахунок суми заподіяного збитку;

• завдання, пов'язані з експертною **профілактикою**, тобто діяльністю з виявлення обставин, що сприяють здійсненню злочинів (правопорушень) і розробці заходів щодо їх усунення. Наприклад, розробка на основі експертного дослідження рекомендацій з удосконалювання первинного обліку товарно-матеріальних цінностей і організації контрольних перевірок окремих груп матеріалів з метою забезпечення їх схоронності на складах і в коморах підприємства.

**Об'єктом судово-бухгалтерської експертизи** є документи, бухгалтерські реєстри та бухгалтерська звітність, в яких відображена господарська діяльність підприємств, у тому числі і протиправна. Саме документи створюють специфічний об'єкт судово-бухгалтерської експертизи. На підставі дослідження документів експерт робить висновки щодо законності господарських операцій та правильності відображення їх у бухгалтерському обліку. При цьому він не повинен виходити за межі спеціальних знань, тобто давати документам юридичну оцінку і визначати їх доказове значення у справі [26, с.249-250].

Кожна наука, і зокрема судово-бухгалтерська експертиза, досліджує свій предмет за допомогою загальнонаукових та конкретних методів.

**Методом судово-бухгалтерської експертизи** є сукупність прийомів та способів, які застосовуються бухгалтером-експертом при дослідженні документів та інших матеріалів справи, надісланих йому слідчим або судом [26, с.250].

У загальнонауковому розумінні **метод** — це спосіб дослідження, що характеризується сукупністю прийомів і засобів, що визначають шлях наукового пізнання і встановлення істини. У цьому змісті методом судово-бухгалтерської експертизи є сукупність загальнонаукових і власних методичних прийомів, що застосовуються експертом-бухгалтером при дослідженні документів і інших наданих йому матеріалів.

*Власні науково-методичні прийоми судово-облікової експертизи* — це специфічні прийоми експертного дослідження, розроблені на основі досягнень економічних і юридичних наук, досвіду слідчої, контрольно-ревізійної і судово-експертної практики. До них відносяться розрахунково-аналітичні, документальні, органолептичні прийоми, а також прийоми узагальнення і реалізації результатів експертизи.

*Розрахунково-аналітичні прийоми містять у собі: економічний аналіз, статистичні розрахунки і економіко-математичні методи.*

**Економічний аналіз** у загальному вигляді можна визначити як вивчення системи показників, що характеризують господарську діяльність підприємств і організацій, яка передуює прийняттю раціональних управлінських рішень.

Використання методів економічного аналізу в ході експертного дослідження є ефективним засобом для виявлення окремих невідповідностей, які виявляються в ході протікання економічних процесів і отримали своє відображення в обліковій інформації. Економічний аналіз широко застосовують у юридичній і слідчій практиці для виявлення й оцінки причин, що впливають на відхилення від нормального протікання виробничих процесів.

Систему показників можна поділити на три великих групи:

1) дані контролюючих, статистичних і фінансово-кредитних органів про роботу підприємства яка аналізується; висновки і пропозиції вищих організацій за підсумками роботи за визначений звітний період; повідомлення в засобах масової інформації;

2) дані самого підприємства: планові документи, інформативна, проектно-кошторисна, технологічна і фінансова документація, дані оперативного, бухгалтерського і статистичного обліку, звітність;

3) додаткові дані: протоколи зборів засновників і акціонерів; інформація, отримана від працівників підприємства; дані, отримані в ході оперативного-розшукових заходів тощо.

При аналізі економічних показників можуть бути помічені ознаки порушення планової, фінансової, кошторисної і бюджетної дисципліни, виявлені факти нераціонального, неощадливого і нецільового використання засобів і інші відхилення. Все це знаходить своє відображення в, так званих, економічних невідповідностях.

Слідча і судова практика як докази по кримінальних справах використовує не всі матеріали економічного аналізу, а лише ті з них, що, виявляючи негативні відхилення, не мають задовільних економічних пояснень, але логічно виявляють свій зв'язок із розслідуваними злочинами.

Однак виявлені в ході економічного аналізу негативні тенденції і відхилення від нормативного ходу виробничих процесів самі по собі не є порушенням законодавства, а лише вказують напрямок проведення більш детального дослідження. Докази ж здійснення протиправних дій у сфері економіки встановлюються документальними й органолептичними прийомами судово-бухгалтерської експертизи.

Використання тих чи інших прийомів дослідження документів залежить від особливостей злочинів, документообігу в галузі, в якій скоєно злочин, та обліку господарських операцій на конкретному підприємстві [26, с.250].

Коли слідчий приходиться до висновку щодо необхідності проведення судово-бухгалтерської експертизи, він, керуючись статтями 75, 196 КПК України, складає про це постанову. Судово-бухгалтерська експертиза призначається лише з порушеної кримінальної справи, яка знаходиться у провадженні відповідного органу [26, с.252].

При розслідуванні кримінальних справ про розкрадання майна підприємств, організацій та установ, громадських організацій необхідність у призначенні судово-бухгалтерської експертизи (у тому числі після проведення документальної ревізії) виникає:

- якщо результати (висновки) ревізії суперечать матеріалам справи і усунення цих протиріч потребує висновку експерта;
- при протиріччях у висновках первинної і повторної документальної ревізії;
- у разі обґрунтованого клопотання звинувачуваного про призначення судово-бухгалтерської експертизи;
- у випадках застосування ревізором сумнівних методів визначення заподіяної матеріальної шкоди;
- коли експерт іншої спеціальності не може зробити обґрунтований висновок без додаткового дослідження матеріалів справи експертом-бухгалтером [26, с.251].

Перелік матеріалів, що направляються експерту-бухгалтеру, залежить від питань, поставлених перед ним слідчим чи судом за конкретною справою.

Основна діяльність експерта-бухгалтера пов'язана з дослідженням бухгалтерських документів, що згідно з КПК України передбачені як джерела доказів по справі, що знаходиться у провадженні. Якщо ж такий документ є знаряддям злочину (наприклад, підроблене доручення і накладна, за якими отримані і привласнені товарно-матеріальні цінності) чи зберіг на собі сліди злочину (інвентаризаційний опис і порівнювальна відомість, що встановлюють нестачу цінностей), то він, згідно зі ст.78 КПК України, являє собою речовий доказ.

Визнання слідчим документа речовим доказом оформлюється відповідною постановою і це відбивається в протоколі його огляду. Потім цей документ може бути залучений до справи чи залишений на зберігання в тій чи іншій організації. При цьому у справі залишається протокол огляду документа і розписка особи, що прийняла документ на зберігання.

У зв'язку з впровадженням комп'ютерних технологій в обліковий процес, для оцінки і вивчення інформації, що зберігається в коп'ютері і на магнітних носіях, можуть бути використані дані іншого виду судових експертиз, що формується — комп'ютерно-технічної.



Оскільки результати комп'ютерно-технічної експертизи, особливо програмного забезпечення, прямо залежать від збереження інформації на внутрішніх і зовнішніх носіях, необхідно при вилученні об'єктів і підготовці їх для експертизи дотримуватися ряду правил, що виключають навмисне псування чи знищення даних, що зберігаються в комп'ютерах.

Важливим джерелом інформації для правильної оцінки наданих даних при проведенні обліково-бухгалтерської експертизи є нормативно-правові акти України. Оскільки ці законодавчо-правові акти в Україні зазнають частих змін і доповнень, експерт повинен чітко визначити, до якого періоду дії нормативного документа відноситься досліджувальна подія. Для цього він повинен мати доступ до повної бази даних правових актів України, що діяли на її території і в окремих регіонах протягом різних періодів часу.

Експерт-бухгалтер може досліджувати тільки ті документи, що вже оглянуті, знаходяться у справі і надані йому слідчим чи судом. Якщо в основу дослідження покладена тільки ксерокопія документа, то експерт повинен згадати про це у своєму висновку.

Постанова про призначення експертизи як процесуальний документ складається з трьох частин: **вступної, описової і резолютивної** [26, с.252].

**У вступній частині** вказується дата і місце складання постанови, посада та прізвище особи, що прийняла постанову, найменування кримінальної справи, з якої призначена експертиза [26, с.252].

**В описовій частині** постанови відображається суть справи і обставини, що спричинюють проведення експертизи, а також особливості об'єкта дослідження, які можуть мати певне значення для висновку експерта-бухгалтера. Завершується описова частина постанови формуванням підстав для призначення експертизи [26, с.252].

**У резолютивній частині** постанови міститься виклад рішення про призначення судово-бухгалтерської експертизи, вказуються: вид експертизи за процесуальними ознаками (додаткова, повторна, комісійна), прізвище експерта, питання, щодо яких він повинен дати висновки, перелік матеріалів справи, які надсилаються експерту-бухгалтеру для дослідження. При проведенні судово-бухгалтерської експертизи в експертній установі у резолютивній частині постанови зазначається конкретний виконавець — експерт цієї установи. Оскільки за законом експертом може бути лише фізична особа, тому не можна в постанові вказувати, що проведення експертизи доручається певній установі або службі, наприклад, «Бюро судово-бухгалтерської експертизи» тощо [26, с.252-253].

Перелік матеріалів, що надсилаються експерту-бухгалтеру для дослідження, залежать від питань, які на вирішення експерта ставить слідчий, а також від кримінальної справи, порушеної проти осіб підприємства тієї чи іншої галузі народного господарства [26, с.253].

Як правило, слідчий направляє для експертного дослідження такі документи:

- акти документальних ревізій, в яких на підставі документів відображено рух товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів за досліджуваний період;

- документи інвентаризації (інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, акти інвентаризації);

- товарні, касові звіти, а також інші звіти матеріально відповідальних осіб з усіма первинними прибутково-видатковими документами;

- первинні документи, що відображають господарські операції, стосовно яких перед експертом поставлені питання;

- розрахунково-платіжні відомості, депонентські відомості, особові картки та інші касові документи;

- трудові договори, договори про матеріальну відповідальність, накази на призначення та звільнення з посади;

- протоколи допитів звинувачених та свідків, протоколи очних ставок та огляду документів;

- висновки експертів інших спеціальностей;

- неофіційні документи та інші матеріали, які мають значення для судово-бухгалтерської експертизи [26, с.253].

Документи, що надходять на дослідження експерта, повинні бути перевірені як з формальної сторони, так і на предмет відбитих у ньому операцій. Відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 від 24.05.95 р., щоб документ мав юридичну чинність і доказовість, він повинен мати всі передбачені обов'язкові реквізити. Перелік обов'язкових реквізитів затверджено Законом України « Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні ».

Всі документи, з якими працює експерт, можна класифікувати на доброякісні (правильно оформлені і правильно відбивають здійснену операцію) і недоброякісні (неправильно оформлені, що не відбивають дійсно виконаної операції чи відбивають її у перекрученому вигляді).

**Недоброякісні документи** можна розділити на недоброякісні за формою і за відбитими у них операціями.

Недоброякісні за формою документи, у свою чергу, поділяються на неоформлені (недооформлені), де відсутні деякі реквізити, і неправильно оформлені (наприклад, на бланках не встановленої форми).

*Документи, недоброякісні за сутністю змісту, можна поділити на три групи: що утримують випадкові помилки, що відбивають незаконні операції і підроблені.*

**До випадкових помилок**, що мають місце в документах, можна віднести перекручування в найменуванні організації, якій адресовано документ, чи номери їх поточного рахунку, у номенклатурному номері відпущених товарно-матеріальних цінностей тощо.

**До документів, що відображають незаконні операції**, відносять такі правильно оформлені документи, у яких зафіксовані операції, які не відповідають чинному законодавству чи нормативним документам. Наприклад, видатковий касовий ордер на видачу матеріальної допомоги без додатка до нього відповідних документів.

**До підроблених документів** відносяться такі, у яких фальсифіковані їх реквізити (печатки, підписи посадових осіб), а також ті, у яких перекручено сам зміст операції, арифметичні дані документа.

*Часто підроблені документи називають «фіктивними». Однак у кримінальному законодавстві такого терміна немає, а говорить лише про службові підробки (ст.358 КК України), тобто внесення посадовою особою в офіційні документи свідомо помилкових даних, складання і видача свідомо помилкових документів. Слово ж «фіктивний» означає «не існуючий в дійсності». Документ, що відбиває фіктивну, не існуючу операцію, сам по собі є реальним підробленим документом.*

Підроблені документи, що містять свідомо помилкові дані, поділяються на **безтоварні і безгрошові (цілком чи частково)**. Документи, якими оформлений рух товарно-матеріальних цінностей, їх надходження чи витрата, у той час коли ці цінності були викрадені чи залишилися без руху, називають безтоварними, а документи, якими оформлено рух грошових коштів — безгрошовими.

Для експертного дослідження мають велике значення і **неофіційні документи (чернетки)**. При виконанні експертиз їх використовують для порівняння з даними офіційного бухгалтерського обліку. Їх варто враховувати, наприклад, при визначенні нестач і надлишків товарно-матеріальних цінностей, розподілу сум збитків між організаціями і матеріально-відповідальними особами тощо. Але використання експертом неофіційних записів можливе тільки за таких умов:

- якщо встановлено їх походження і однозначний зміст;
- якщо вони надані експерту як первинні дані.

Така класифікація має важливе практичне значення при дослідженні господарських операцій і документів, якими вони оформлені. Встановлення недоброякісних документів дає можливість експерту-

бухгалтеру дати експертну оцінку, а слідчому і суду — розкрити незаконні операції.

Проведення судово-бухгалтерської експертизи передбачає тісну взаємодію слідчого з експертом-бухгалтером, яка виявляється у тому, що:

- слідчий контролює дотримання експертом строків проведення експертизи та створює йому необхідні умови для успішного виконання роботи;
- експерт знайомить слідчого зі 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 [26, с.254].

У відповідності до ст.312 КПК України суд мотивованою постановою може призначити також *додаткову чи повторну експертизу*.

**Додаткова судово-бухгалтерська експертиза** призначається у випадках, коли:

- а) даний висновок недостатньо ясний чи неповний;
- б) перед експертом-бухгалтером, слідчим і судом поставлені нові питання;
- в) обвинувачуваний дає пояснення, що має істотне значення для справи.

**Додаткова експертиза** призначається постановою слідчого або ухвалою (постановою) суду, у якій вказуються додаткові питання. Постанова пред'являється обвинувачуваному. Додаткова експертиза доручається тому ж чи іншому експерту.

Додаткова експертиза призначається в разі суттєвої зміни попередніх обставин виконання проектів на час проведення експертизи на вимогу замовника експертизи. Відповідно до ст.75 КПК чи ст.61 ЦПК експертиза призначається після розгляду судом (слідчим) висновку первинної судової експертизи, коли з'ясовується, щоб усунути неповноту або неясність висновку через допит експерта неможливо. Неясність висновку полягає у тому, що за ним не можна точно встановити, чи є висновок експерта категоричним чи вірогідним. Якщо експерт досліджував не всі надані в його розпорядження об'єкти і документи, а тільки частину з них, чи відповів не на всі поставлені перед ним питання, то така експертиза є неповною. Таким чином, додаткова експертиза, в основному, призначається для роз'яснення, уточнення і конкретизації результатів первинної експертизи. І тому в більшості випадків вона доручається експерту, що провів основну експертизу і вже до-

бре знайомому з конкретними обставинами справи. Однак для проведення додаткової експертизи може бути призначений і інший експерт.

В постанові (ухвалі) про призначення додаткової експертизи необхідно обов'язково вказати, які обставини обумовили необхідність розширення експертного дослідження.

При цьому слід мати на увазі, що у випадках, коли виникає необхідність проведення дослідження нових об'єктів або інших обставин справи призначається нова експертиза, що не є додатковою.

**Повторна експертиза** призначається у випадку необґрунтованості висновку чи сумнівів у його правильності. При проведенні повторної експертизи обвинувачуваний користується правами, наданими йому законом при призначенні і проведенні експертизи.

Повторний висновок експерта-бухгалтера необхідно, якщо первісний висновок суперечить документам і матеріалам справи, якщо обвинувачуваний опорочив висновок експерта-бухгалтера, якщо первісний висновок складений особою, кваліфікація чи ділові якості якого ставляться під сумнів слідчим чи судом, а також якщо по закінченню роботи експерта-бухгалтера у слідчого з'являються нові матеріали, що суперечать тим, що спочатку були досліджені і покладені в основу висновку. Повторний висновок потрібно, якщо експерт-бухгалтер порушив свої процесуальні права чи вийшов за межі своєї компетенції.

Виконання повторної судово-бухгалтерської експертизи доручається іншому експерту чи іншим експертам. При призначенні повторної судово-бухгалтерської експертизи слідчий (суд) виносить постанову, яка пред'являється обвинувачуваному. У постанові слідчий (суд) обґрунтовує свою незгоду з первісним висновком експерта-бухгалтера, посилаючись на обставини справи і конкретні матеріали, і після цього формулює питання, по яких повинно бути наданий висновок.

Якщо слідчий не згодний з висновком першого експерта-бухгалтера і не вважає потрібним призначати повторну експертизу, він викладає мотиви своєї незгоди в обвинувальному висновку чи в постанові про припинення справи. Суд мотивує свою незгоду з висновком експерта-бухгалтера в рішенні чи в ухвалі (ст. 62 ЦПК).

**Експерт-бухгалтер** — це висококваліфікований спеціаліст у галузі бухгалтерського обліку, аналізу і контролю господарської діяльності, обов'язком якого є дослідження правильності відображення господарської діяльності підприємства у документах бухгалтерського і податкового обліку при розслідуванні та розгляді кримінальних і цивільних справ [26, с.254].

Коло питань, які вирішуються в процесі судово-бухгалтерської експертизи, визначаються її завданнями, до яких належать:

- перевірка та підтвердження за допомогою документів розміру нестач або лишків матеріальних цінностей і грошових коштів, визначення періоду та місця їх створення;

- документальне підтвердження розміру матеріальної шкоди, заподіяної посадовими та матеріально відповідальними особами у результаті скоєння корисливих правопорушень;

- виявлення недоліків в організації бухгалтерського обліку, звітності і контролю фінансово-господарської діяльності підприємства, які сприяли утворенню матеріальної шкоди;

- визначення кола осіб, на чийй відповідальності в період створення нестачі або лишків, знаходилися товарно-матеріальні цінності та грошові кошти;

- визначення кола посадових осіб, які зобов'язані були забезпечити виконання вимог бухгалтерського обліку та контролю, недодержання яких установлено в ході проведення експертизи;

- документальне підтвердження господарських операцій по прийманню, реалізації і збереженню товарно-матеріальних цінностей та руху грошових коштів;

- встановлення правильності методики проведення документальної ревізії та достовірності її результатів;

- вивчення та аналіз змісту документів для експертного висновку щодо обґрунтованості списання на виробництво сировини та матеріалів та законності руху готової продукції;

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

- документальна перевірка чинних правил емісії цінних паперів;

- документальне підтвердження фактів фіктивного банкрутства тощо.

Різниця у процесуальному становищі ревізора і експерта-бухгалтера полягає в тому, що ревізор не є самостійним учасником кримінального процесу.

Різниця між судово-бухгалтерською експертизою і ревізією визначається за:

- ◆ об'єктом;
- ◆ суб'єктом;
- ◆ змістом предмета;
- ◆ методами.

Відмінності між судово-бухгалтерською експертизою і ревізією, здійснюваною по завданню правоохоронних органів.

Бухгалтерська експертиза	Ревізія
Експертиза — засіб доказування	Ревізія — спосіб збирання доказів слідчим шляхом використання фахових бухгалтерських знань
Фактичною підставою для призначення бухгалтерської експертизи є наявність обставин справи.	Фактичною підставою вимоги слідчого призначити ревізію є наявність у справі даних, що свідчать про можливість виявлення або спростування фактів зловживань у господарській діяльності
Бухгалтерська експертиза призначається спеціальною постановою відповідного органу. Порядок призначення і провадження експертизи чітко регламентований законодавством	Кримінально-процесуальний закон передбачає право визначених органів вимагати провадження ревізії, але не регламентує порядок призначення і провадження ревізії, оцінки її висновків
Провадження бухгалтерської експертизи має спеціальне процесуальне оформлення. Експерт-бухгалтер самостійно складає висновок, що є джерелом доказів	Ревізор за результатами зробленої ним перевірки складає акт ревізії, який разом з іншими документами, що містять фактичні дані й мають значення для правильного вирішення справи, є джерелом доказу
Провадження бухгалтерської експертизи має спеціальне процесуальне оформлення. Експерт-бухгалтер самостійно складає висновок, що є джерелом доказів.	Ревізор за результатами зробленої ним перевірки складає акт ревізії, який разом з іншими документами, що містять фактичні дані й мають значення для правильного вирішення справи, є джерелом доказу
Експерт-бухгалтер може давати висновок з будь-яких питань справи, які належать до його компетенції	Ревізор може перевіряти і робити висновки з будь-якого питання, що належить до бухгалтерського обліку
Характер і обсяг діяльності експерта-бухгалтера визначаються питаннями, сформульованими в постанові та поставленими на його розгляд слідчим або судом	Характер і обсяг діяльності ревизора визначаються завданнями, сформульованими в наказі про призначення ревізії, які у свою чергу ґрунтуються на завданнях слідчого або суду
Експерт-бухгалтер, застосовуючи свої фахові знання, досліджує матеріали справи, що і дає йому підстави для висновку	Ревізор, крім аналізу даних бухгалтерського обліку, має право проводити інвентаризацію, опечатувати і вилучати документи тощо
Експерт-бухгалтер порушує клопотання про надання додаткових та нових матеріалів, знайомиться з іншими матеріалами справи, які мають виношення до експертного дослідження	Ревізор самостійно підбирає необхідні для роботи документи, активно займається пошуком матеріалів, які свідчать про розкрадання та інші зловживання
Експерт-бухгалтер активно бере участь у процесі, має право знайомитися з матеріалами справи, заявляти клопотання, задавати запитання з дозволу слідчого або суду	Ревізор — активний учасник досудового слідства, але він не має ніяких процесуальних прав на цій стадії кримінального процесу. У судовому засіданні може виступати як свідок

Бухгалтерська експертиза	Ревізія
Експерт-бухгалтер проводить дослідження самостійно; як правило — за відсутності слідчого	Ревізор проводить дослідження самостійно, за відсутності слідчого, який тільки контролює проведення ревізії у відповідності до діючого законодавства
Експерт-бухгалтер попереджається про кримінальну відповідальність за надання завідомо неправильного висновку	Ревізор не попереджається про кримінальну відповідальність
З метою забезпечення явки експерта-бухгалтера для участі в справі встановлюються певні гарантії	Кримінально-процесуальний закон не містить ніяких гарантій забезпечення явки ревізора і проведення ревізії
Компетентність експерта-бухгалтера визначається експертною установою	Компетентність ревізора визначається установою, де він працює

Відмінності між судово-бухгалтерською експертизою та ревізією, яка проводиться по кримінальній справі, та участю спеціаліста-бухгалтера під час досудового слідства та в суді:

Судово-бухгалтерська експертиза	Участь спеціаліста-бухгалтера	Ревізія по завданню правоохоронних органів
Судово-бухгалтерська експертиза — спосіб збирання доказів	Спеціаліст-бухгалтер допомагає особі, яка збирає докази	Ревізія — спосіб збирання доказів. Слідчий призначає проведення ревізії для виявлення матеріалів про нові факти господарської діяльності підприємства
Фактичними підставами для призначення судово-бухгалтерської експертизи є наявність обставин справи, для правильного розуміння яких необхідні спеціальні бухгалтерські знання	Фактичними підставами для залучення спеціаліста-бухгалтера до участі у справі служить необхідність встановлення, закріплення та вилучення доказів	Фактичними підставами для вимоги слідчого призначити ревізію є наявність у справі даних, які свідчать про можливість виявлення нових фактів у діяльності підприємства або заперечення щодо наявних фактів
Судово-бухгалтерська експертиза призначається спеціальною постановою відповідного органу	Залучення спеціаліста-бухгалтера процесуально не оформлюється. Його участь фіксується у відповідному протоколі.	Встановлено право слідчого та інших правоохоронних органів вимагати проведення ревізії, але порядок призначення та проведення її, оцінка ревізії законодавчо не регламентовано
Проведення судово-	Спеціаліст-бухгалтер само-	Ревізор за результатами



Судово-бухгалтерська експертиза	Участь спеціаліста-бухгалтера	Ревізія по завданню правоохоронних органів
бухгалтерської експертизи визначено процесуально. Експерт-бухгалтер самостійно складає висновок, що є джерелом доказів по справі	стіyno не складає ніяких документів по справі. Він має право робити заяви, які стосуються виявлення, закріплення та вилучення доказів	проведеній документальної ревізії складає акт, який є джерелом доказів по справі
Експерт-бухгалтер може давати висновок за питаннями, які відносяться до його компетенції	Спеціаліст-бухгалтер може залучитися до участі у справі тільки у випадках, що передбачені кримінально-процесуальним законодавством	Ревізор може перевіряти та робити висновки за будь-якими питаннями, що відносяться до бухгалтерського обліку
Характер та об'єм діяльності експерта-бухгалтера визначаються питаннями, сформульованими у постанові слідчого або суду	Характер діяльності спеціаліста-бухгалтера визначається відповідним органом, який залучив для участі у слідчих або судових діях. Об'єм діяльності спеціаліста-бухгалтера встановлюється у період проведення слідчих або судових дій.	Характер та об'єм діяльності ревізора визначається завданням, яке сформульовано у наказі про призначення ревізії, яка у свою чергу визначається завданням слідчого (у постанові про вимогу проведення ревізії)
Експерт-бухгалтер, використовуючи свої спеціальні знання, досліджує матеріали справи, що і дає йому підстави для висновків. Способи одержання фактографічної інформації для експерта-бухгалтера визначені діючим законодавством	Спеціаліст-бухгалтер не проводить ревізійних дій та експертних досліджень	Ревізор, крім аналізу даних бухгалтерського обліку, може проводити ряд самостійних дій: проводити інвентаризацію, опечатувати, проводити вилучення документів тощо
Експерт-бухгалтер не тільки досліджує надані йому документи та облікові реєстри бухгалтерського обліку, але й може бути ознайомлений з іншими матеріалами справи, які мають відношення до проведення експертного дослідження	Спеціаліст-бухгалтер не проводить експертного дослідження	Ревізор самостійно підбирає документи, необхідні йому для роботи, активно веде пошук щодо матеріалів про розкращання та інших злочинів
Експерт-бухгалтер активно приймає участь у процесі	Спеціаліст-бухгалтер має право лише звертати увагу на певні обставини справи та давати пояснення. В протокол можуть бути занесені заяви, які зв'язані із встановленням, закріпленням та вилученням доказів	Ревізор — активний учасник досудового розслідування, але він не має ніяких процесуальних прав на цій стадії кримінального процесу. В судовому засіданні він уже не активний учасник процесу і може бути лише допитаний як свідок

Судово-бухгалтерська експертиза	Участь спеціаліста-бухгалтера	Ревізія по завданню правоохоронних органів
Експерт-бухгалтер проводить дослідження справи самостійно, як правило, у присутності слідчого	Вся діяльність спеціаліста-бухгалтера виконується тільки в присутності слідчого	Ревізор проводить всі дослідження самостійно, при цьому тісно контактує зі слідчим
Висновок експерта-бухгалтера є первинним джерелом доказів.	Джерелом доказів є протокол, що складений слідчим за участю спеціаліста-бухгалтера	Акт ревізії є джерелом доказів та відноситься до інших матеріалів справи
З метою забезпечення явки експерта-бухгалтера для участі у справі встановлюються певні гарантії, що забезпечують істинність його висновків.	З метою забезпечення явки спеціаліста-бухгалтера для виконання ним своїх обов'язків встановлюються певні гарантії.	Кримінально-процесуальний закон не має ніяких гарантій забезпечення явки ревізора та проведення ним доброякісної ревізії. Правила, що регулюють ці питання, знаходяться у відповідних відомчих інструкціях

Таким чином, із таблиці видно, що розбіжності між судово-бухгалтерською експертизою і ревізією на вимогу правоохоронних органів обумовлені метою, визначеною слідчим (судом) під час вибору тієї чи іншої форми, а також фактичними умовами для застосування.

Не однакова і процесуальна форма вибору кожної з них, а також викладення результатів дослідження. Відмінності є в компетенції та в об'ємі діяльності осіб, що мають спеціальні знання в галузі бухгалтерського обліку.

По різному характеризуються методики, об'єкти та способи дослідження. Є відмінності і в процесуальному положенні експерта-бухгалтера, ревізора, спеціаліста-бухгалтера, в їх взаємовідносинах зі слідчим.

*Загальним* у використанні спеціальних знань є те, що:

- документальна ревізія і судово-бухгалтерська експертиза виконуються спеціалістами в області бухгалтерського обліку;
- експерт-бухгалтер досліджує, як правило, ті ж документи, що були вивчені бухгалтером-ревізором;
- експерт-бухгалтер і ревізор застосовують однакову методику дослідження документів;
- об'єм роботи експерта і ревізора визначається правозастосувачем (слідчим, судом), встановлюючи перелік питань.

---

## 9.2. ОРГАНІЗАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

---

Законодавством України судова експертиза визначається як дослідження досвідченим фахівцем-вченим, експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів дізнання, досудового слідства чи суду.

Правовою основою призначення та проведення судових експертиз є Закон України «Про судову експертизу», Кримінально-процесуальний кодекс (КПК), Цивільний процесуальний (ЦПК) та Господарський процесуальний (ГПК) кодекси України. Чинне законодавство встановлює, що судові експертизи з кримінальних та цивільних справ призначаються у тих випадках, коли в процесі судового провадження за цими справами для вирішення певних питань необхідні спеціальні знання.

Судово-експертну діяльність у нашій країні здійснюють спеціалізовані установи та відомчі служби:

- 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.

Крім того, судово-експертна діяльність може здійснюватися на підприємницьких засадах на підставі свідчення 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 України веде Реєстр атестованих судових експертів державних і підприємницьких структур та громадян.** Органи дізнання, досудового слідства і суди зобов'язані доручати проведення судових експертиз переважно фахівцям, внесеним до цього Реєстру.

На сьогоднішній день Міністерством юстиції України рішенням Президії науково-консультативної та методичної ради з проблем судової експертизи при МЮ України від 30.01.2001 р. запроваджено загальну назву — судово-економічна експертиза, куди входять експертизи по 3-х спеціальностях:

- 11.1. — дослідження документів бухгалтерського та податкового обліку і звітності;
- 11.2 — дослідження документів з фінансово-кредитних операцій;
- 11.3 — дослідження документів з економічної діяльності підприємств і організацій.

У відповідності до Положення про Міністерство юстиції України, затвердженого Указом Президента України від 30.12.1997 року, основними завданнями Міністерства юстиції є організація експертного забезпечення правосуддя, формування державного замовлення на науково-дослідні роботи в галузі судової експертизи, контроль діяльності підвідомчих науково-дослідних інститутів судових експертиз, координація роботи відповідних державних органів з питань розвитку судової експертизи, контроль за судово-експертною діяльністю і ведення **Реєстру атестованих судових експертів**. Органи дізнання, досудового слідства і суди зобов'язані доручати проведення судових експертиз переважно фахівцям, внесеним до цього Реєстру.

У випадках, коли проведення експертизи доручається працівнику підприємницької структури, суд чи інший орган, що призначає експертизу, повинен перевірити, чи є у фахівця свідоцтво про присвоєння йому кваліфікації експерта з відповідної спеціальності та чи включений він до Державного реєстру судових експертів України.

Проведення експертизи за одноразовими договорами може мати місце в тих випадках, коли провести її в іншому порядку неможливо. При цьому в договорі повинні бути зазначені терміни виконання експертизи, розмір винагороди експерту і порядок її виплати.

У відповідності до ст.6 Закону України «Про адвокатуру» і ст.48 КПК України за заявою адвокатів, захисників і осіб, що самостійно захищають свої інтереси, в експертних установах можуть виконуватися дослідження, результати яких викладаються в письмових висновках спеціалістів (далі — інші дослідження). Причому, експертизи і висновки спеціалістів проводяться експертними установами у відповідності до регіональних зон їх обслуговування.

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

*Судово-бухгалтерська експертиза — це дослідження документів бухгалтерського та податкового обліку та звітності (спеціальність — 11.1).*

*Судово-бухгалтерська експертиза, як і будь-яка судова експертиза, не існує поза кримінальними чи цивільними справами, що виникають у процесі розслідування або судового розгляду. Незалежно від того, по яких справах призначається судово-бухгалтерська експертиза, предметом її є господарська діяльність, відображена в документах бухгалтерського обліку та бух-*

*галтерських реєстрах, що стали об'єктом розслідування чи судового розгляду і у відношенні яких перед експертом-бухгалтером поставлені слідчим або судом питання, що потребують застосування спеціальних знань з бухгалтерського обліку і аналізу господарської діяльності підприємств.*

Особа, запрошена як експерт, повинна задовольняти ряду визначених вимог. Так, у відповідності до ст.10 Закону України «Про судову експертизу», судовими експертами можуть бути особи, що володіють необхідними пізнаннями для виконання висновку за досліджуваними питаннями. Крім того, фахівці державних спеціалізованих установ і відомчих служб, що проводять судові експертизи, повинні мати вищу освіту, пройти відповідну підготовку і атестацію як судові експерти визначеної спеціальності. Не можуть бути експертами особи, визнані у встановленому законом порядку недієздатними, а також особи, що мають судимість.

Метою атестації судового експерта є забезпечення належного професійного рівня фахівців, залучених до проведення судових експертиз чи беруть участь у розробках теоретичної і методологічної бази судової експертизи. Залежно від спеціалізації і рівня підготовки їм привласнюється кваліфікація судового експерта з дозволом проведення визначеного виду експертиз і кваліфікаційний клас.

Порядок проведення атестації і присвоєння кваліфікаційних класів визначається міністерствами і відомствами, у систему яких входять спеціалізовані установи і відомчі служби, що проводять судові експертизи. Так, у відповідності до ст.9 і 16 Закону України «Про судову експертизу» наказами Міністерства юстиції України затверджено Положення про кваліфікаційні класи судових експертів (№ 360\б від 30.11.95 р.), Положення про Державний реєстр атестованих судових експертів державних і підприємницьких структур і громадян (№ 149\7 від 15.04.97 р.) і Положення про експертно-кваліфікаційні комісії та атестацію судових експертів (№ 285\7-А від 15.07.97 р.)

На жаль, цільова підготовка фахівців із судово-економічної експертизи у системі вищої освіти України поки що не проводиться, хоча потреба в них постійно збільшується. Значна частина кримінальних справ з економічних злочинів і господарських спорів розглядається судами без залучення експертів, що не завжди гарантує повне розкриття причин виникнення економічних правопорушень.

Експерт-бухгалтер повинен бути висококваліфікованим фахівцем у сфері бухгалтерського обліку, контролю і економічного аналізу, фінансів і господарського права. Він повинен отримати фундаментальну наукову підготовку і глибокі практичні навички, безупинно поповнювати свої професійні знання, мати високі цивільні і моральні якості.

Як правило, спираючись на інформацію, що міститься у первинних документах, облікових регістрах, фінансовій звітності і актах документальних ревізій, експерт-бухгалтер повинен вирішувати широке коло питань, що мають відношення до різних галузей економіки. Тому експерт-бухгалтер повинен володіти всіма загальнотеоретичними дисциплінами в обсязі, що необхідний для точної оцінки правильності планування, фінансування, кредитування, організація бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, складання бухгалтерської і статистичної звітності на підприємстві, в організації і в установах різних галузей народного господарства. Крім того, експерт-бухгалтер повинен знати:

- дисципліни загальноекономічного циклу: макро- і мікроекономіку, статистику, фінанси, грошовий обіг і кредит, основи управління тощо;
- спеціальні дисципліни: бухгалтерський облік і економічний аналіз, різні галузі права, теорію економічного контролю, стандарти і норми аудиту, контроль і ревізію, оподаткування, господарське і валютне законодавство, специфіку оперативно-розшукової діяльності, судово-бухгалтерську експертизу;
- можливості сучасних технічних засобів збору, передачі і переробки економічної інформації для використання їх в експертній діяльності.

Незалежно від виду судочинства відповідно до ст. 12 Закону України «Про судову експертизу», Інструкції про призначення і проведення судових експертиз, затвердженої наказом Мініюсту України № 53/5 від 08.10.98 р. і ст. 77 КПК України експерт-бухгалтер, який призначений постановою слідчого, **зобов'язаний**:

- до виконання доручену йому експертизу;
- з'явитися за викликом органу, який призначив експертизу, для допиту з приводу проведеної експертизи чи повідомлення про неможливість її проведення;
- провести повне дослідження і скласти обґрунтований та об'єктивний письмовий висновок;
- на вимогу органу дізнання, слідчого, прокурора, судді, суду дати роз'яснення щодо змісту висновку;
- заявляти самовідвід при наявності передбачених законодавством підстав, які виключають його участь у справі;
- у письмовій формі повідомити слідчого про неможливість зробити висновки в разі недостатності наданих йому матеріалів, а також якщо поставлені слідчим питання виходять за межі його спеціальних знань;
- не розголошувати даних досудового розслідування під загрозою кримінальної відповідальності.

Підставами для відводу судового експерта (згідно зі ст.18 і 19 ЦПК України, ст.31 ГПК України, ст.ст.54, 62 і 75 КПК України) є такі причини:

- якщо експерт особисто, прямо чи побічно зацікавлений у результаті справи;
- якщо він є родичем сторін чи інших осіб, що беруть участь у справі;
- якщо судовий експерт знаходиться в особливих стосунках з особами, що беруть участь у справі;
- якщо експерт знаходиться чи знаходився у службовій чи іншій залежності від сторін, інших осіб, що беруть участь у справі;
- якщо він проводив ревізію, матеріали якої послужили підставою для порушення даної справи;
- якщо експерт є некомпетентним;
- якщо будуть встановлені інші обставини, що викликають сумніви в його неупередженості.

За цими ж підставами експерт зобов'язаний заявити і самовідвід. Причому, цей обов'язок лежить на ньому і тоді, коли експерт особисто вважає, що зазначені вище обставини не перешкоджають його участі у справі.

Чинне законодавство надає експерту визначені права, що повинні забезпечити йому 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 і з приводу яких йому не були поставлені питання;

◆ з дозволу особи або органу, які призначили судову експертизу, бути присутнім під час проведення слідчих дій, ставити допитуваним особам питання, 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;

◆ у випадку незгоди з іншими членами експертної комісії складати окремі висновки експерта;

◆ викладати письмово відповіді на запитання, що ставляться перед ним під час допиту.

**Експерт-бухгалтер може бути притягнутий до кримінальної відповідальності:** за відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків у суді або під час провадження досудового слідства (ст. 385 КК України); за подання завідомо неправдивого висновку (ст. 384 КК України); за розголошення даних досудового слідства (ст. 185 КК України)

---

### 9.3. КОМПЕТЕНЦІЯ ЕКСПЕРТА-БУХГАЛТЕРА

---

Впровадження в практику бухгалтерського обліку господарської діяльності нових автоматизованих форм обліку призводить до зміни межі спеціальних бухгалтерських знань, що застосовуються при розслідуванні та судовому розгляді кримінальних справ про розкрадання майна.

Експертиза в сучасних умовах збільшує свої науково-технічні можливості, розширює коло питань, що вирішуються нею. Проте треба підкреслити необхідність суворого дотримання експертом своєї компетенції й неприпустимість постановки на його вирішення правових питань.

Спеціальними є пізнання, які складаються із відомостей, що отримуються особами в процесі навчання і трудової діяльності, на базі вивчення визначеної галузі науки, техніки, мистецтва або ремесла. Виходячи з правильного визначення спеціальних пізнань, необхідно вирішувати питання про компетенцію експерта, наявності в нього достатнього обсягу знань.

На практиці часто відбувається змішання технічних, економічних, технологічних і правових пізнань із бухгалтерськими.

**Компетенція експерта** — спільне поняття, яке включає спеціальні пізнання, однієї сторони, і правочинність за їх застосуванням, тобто сукупність прав і обов'язків, визначених кримінально-процесуальним законодавством, — з другої сторони.

Порушення компетенції експерта можуть мати місце при вторгненні експерта в чуже коло знань чи виконання ним функцій, що входять у компетенцію слідчого або суду. Такими порушеннями є:

- вирішення експертом правових питань, що мають відношення до суб'єктивної сторони складу злочину;
- самостійне з'ясування і збирання доказів шляхом одержання показань від обвинувачених та свідків.

Іноді експерти-бухгалтери намагаються вирішувати питання, що відносяться до компетенції фахівців інших галузей знань: економістів, технологів, будівельників, хіміків тощо.



Питання про відповідальність — одне з основних юридичних питань, що підлягає вирішенню лише слідчим і судом на основі аналізу всіх обставин справи. Експерт має право досліджувати фактичне дотримання посадовими особами вимог нормативних актів у межах ведення бухгалтерського обліку, що не значить вирішення питання про відповідальність цих осіб, оскільки підставою для матеріальної відповідальності за нанесений збиток є провина працівника, а встановлення провини входить до компетенції не експерта, а слідчого й суду.

Фактичні дані встановлюються як бухгалтерськими документами, так й іншими матеріалами справи. Фактичні дані встановлюються показаннями свідків, потерпілого, підозрюваного, обвинуваченого, висновком експерта, речовими доказами, протоколами слідчих і судових дій та іншими документами.

Протоколи слідчих і судових дій можуть засвідчувати обставини й факти, встановлені при огляді, обшуку, вилученні, при проведенні експерименту та інших дій. Протоколи вилучення або обшуку, які мають відомості про бухгалтерські операції, допоможуть експертові визначити джерело походження бухгалтерських документів, вилучених на підприємстві або у посадових осіб та достовірність здійснення господарських операцій.

Акти документальної ревізії для експерта-бухгалтера відіграють подвійну роль:

- по-перше, вони є джерелом отримання необхідних для експерта даних, які він використовує при складанні висновку;
- по-друге, необхідно перевіряти обґрунтованість висновків ревізії.

При цьому експерт-бухгалтер не пов'язаний оцінкою фактів, наданих ревізором.

Експерт-бухгалтер може враховувати показання звинувачених, свідків, потерпілих про факти, які допомагають йому встановлювати обставини, що належать з'ясуванню за допомогою бухгалтерської експертизи.

Важливе значення для експерта-бухгалтера мають висновки експертів іншої спеціальності. У багатьох випадках без цих висновків неможливо визначити суму збитку, період його утворення, а також дати характеристику стану бухгалтерського обліку.

Що ж стосується неофіційних облікових документів матеріально відповідальних осіб («чорнових записів»), то вони використовуються для порівняння з даними бухгалтерського обліку. Іноді, якщо дозволяє система записів у них, за ними можливо робити розрахунки, аналіз руху товарно-матеріальних цінностей, враховувати їх при визначенні

розміру нестач та часу їх утворення. Таке відношення експерта до неофіційних записів можливе лише при наявності двох умов:

- якщо надходження їх і утримання зафіксовано в суворо встановленому законом порядку (тобто коли їх походження відбито в матеріалах справи, дані, що містяться в них, підтверджені доказами, які прийняті органом розслідування й судом як достовірні та підлягають дослідженню);

- якщо про це слідчим й судом поставлені запитання.

Експерт не має права займатися збором матеріалів, що необхідні йому для надання висновку. Якщо з'ясовується, що наданих матеріалів недостатньо для вирішення поставлених перед експертом-бухгалтером питань, то він має право подати клопотання (як в усній, так і у письмовій формі) про надання йому додаткових матеріалів. У випадку невиконання цього клопотання, коли матеріали взагалі не дозволяють вирішити питання, експерт повинен у письмовій формі повідомити орган, що призначив експертизу, про неможливість надати висновок.

Діючи в межах своїх спеціальних знань, експерт-бухгалтер у процесі дослідження документів бухгалтерського обліку дає оцінку їм і на цій основі встановлює факти, що пов'язані із здійсненням бухгалтерського обліку, обґрунтованістю відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.

Ставлення експерта-бухгалтера до інших матеріалів справи відрізняється від дослідження ним документів бухгалтерського обліку. Експерт може використовувати дані, встановлені іншими матеріалами справи; вони враховуються при аналізі й оцінці операцій бухгалтерського обліку, використовуються при формулюванні відповідей на поставлені питання. Проте дослідження експертом-бухгалтером цих матеріалів обмежене його спеціальними знаннями і предметом експертизи. Експерт враховує їх, коли вони прийняті слідчим або судом як докази. *Право експерта досліджувати і використовувати такі матеріали справи не означає, що він може входити в оцінку самих джерел, засобів доведення, наприклад, оцінювати слушність організації проведення ревізії та компетентність осіб, що входять до складу ревізійної комісії, правдивість чи хибність показань свідків, звинувачуваних, потерпілих, обґрунтованість висновків інших експертиз тощо. Відповіді на такі питання виходять за межі компетенції експерта.*

Правильне використання матеріалів справи допомагає експерту-бухгалтеру з'ясувати обставини, що пов'язані з процесом оформлення облікових документів за їх призначенням, умови, за яких вони були потім представлені, а також одержати відомості про етапи проходження документів у системі бухгалтерського обліку і про здійснені на їх

підставі дії (наприклад, про розрахунки з дебіторами і кредиторами, підзвітними особами тощо). Тільки використовуючи всі матеріали справи, що мають відношення до предмета експертизи, експерт може провести повне дослідження і дати вичерпні відповіді на поставлені питання. Ця мета залишиться не досягнутою, якщо експерта обмежити документами бухгалтерського обліку і висновками інших експертів, заборонити йому враховувати показання свідків, звинувачуваних, потерпілих тощо.

---

#### **9.4. ВИСНОВОК ЕКСПЕРТА-БУХГАЛТЕРА ТА ОЦІНКА РЕЗУЛЬТАТІВ ЕКСПЕРТИЗИ СЛІДЧИМИ ТА СУДОВИМИ ОРГАНАМИ**

---

Процес проведення судово-бухгалтерської експертизи закінчується оформленням дослідження у вигляді висновку експерта. Оскільки виконання експертизи є процесуальною дією, то і висновок експерта – бухгалтера повинен відповідати визначеним статтями 75 і 200 КПК, ст.41 і 42 ГПК та ст.57 і 60 ЦПК нормам як за формою, так і за змістом.

Експертний висновок повинен об'єктивно відображати відповідність проведеного дослідження даним бухгалтерського обліку, первинній документації. Неприпустимим є упереджене викладання встановлених фактів.

Висновок складається на підставі дослідження всіх наданих експерту-бухгалтеру матеріалів в межах його компетенції. Він має повно та об'єктивно відображати результати проведеного дослідження і підтверджуватися даними первинних документів, облікових реєстрів та звітності підприємства. Через те, що висновок експерта є самостійним джерелом доказів, він має бути чітким, конкретним і зрозумілим для всіх учасників процесу судочинства.

Висновок експерта розглядається керівником експертної установи і направляється особі або органу, які призначили експертизу.

Висновок експертизи або повідомлення про неможливість її проведення, які даються поза експертною установою (наприклад, в судовому засіданні), розглядаються керівником установи після надходження матеріалів експертизи до установи. Про зауваження, які виникли у керівника установи, він може повідомити особу або орган, які призначили експертизу.

**Висновок експерта-бухгалтера складається з трьох частин: вступної, дослідницької та висновків.**

**У вступній частині** вказуються:

- найменування експертизи, дата і місце складання висновку, чи є вона додатковою, повторною, комісійною чи комплексною;
- дата і номер постанови про призначення експертизи, прізвище та ініціали слідчого;
- перелік матеріалів, що надійшли експерту-бухгалтеру для дослідження;
- питання, які поставлені перед експертом (у тому числі у формулюваннях слідчого або суду);
- відомості про експерта-бухгалтера (прізвище та ініціали, освіта, експертна спеціальність, науковий ступінь та вчене звання, посада, стаж експертної роботи);
- дата надходження матеріалів до експертної установи і дата підписання висновку експертизи;
- спосіб доставки та вид упаковки дослідницьких матеріалів;
- клопотання експерта про надання додаткових матеріалів, наслідки їх розгляду;
- обставини справи, які мають значення для висновку, з обов'язковим зазначенням джерела їх отримання;
- відомості про осіб, які були присутні під час проведення досліджень (прізвище, ініціали, процесуальне положення);
- попередження експерта про кримінальну відповідальність за ст.384 КК України за надання завідомо неправдивого висновку;
- довідково-нормативні документи та методична література з економічних питань, які використовувались експертом-бухгалтером за вирішення поставлених питань (із зазначенням бібліографічних даних).

Причому, питання вказуються у формулюванні постанови (ухвали) про призначення експертизи. Якщо поставлено декілька питань, експерт має право згрупувати їх і викласти в послідовності, яка забезпечує найбільш доцільний порядок дослідження. Питання, які поставлені експертом з власної ініціативи, вказуються після питань, зазначених у постанові (ухвалі) про призначення експертизи.

За проведення повторної експертизи у вступній частині висновку викладаються відомості про первинні (попередні) експертизи: прізвища, ініціали експертів, номер і дата висновку експертизи, висновки досліджень попередніх експертиз з питань, які були поставлені перед експертом на повторне вирішення, а також мотиви призначення повторної експертизи, які зазначені у постанові (ухвалі) про її призначення.

**У дослідницькій частині** висновку відновлюється весь процес експертного дослідження у тій послідовності, в якій викладено питання.

Описання об'єктів дослідження, як правило, починають із зазначення даних (обставин), що були виявлені в процесі документальної

ревізії, далі описуються документи та реєстри бухгалтерського обліку, які використовувались експертом у процесі дослідження.

На початку розділу експерт має підкреслити, що всі надані йому матеріали було ним розглянуто та досліджено. Кожному питанню, яке вирішується експертом, має відповідати певний розділ дослідницької частини. Якщо декілька питань тісно пов'язані між собою, хід їх вирішення може описуватись в одному розділі.

Виявлені розбіжності між результатами ревізії та відповідними документами експерт-бухгалтер повинен мотивовано, з юридичного боку обґрунтувати. При висвітленні питань, пов'язаних із нестачею матеріальних цінностей та грошових коштів або з таким порушенням нормативних актів, що спричинило збитки, у висновку вказуються:

- дата і період утворення нестачі, збитків тощо;
- розмір матеріальної шкоди;
- обставини, що сприяли вчиненню корисливих зловживань;
- прізвища осіб, які були відповідальні за матеріальні цінності або які здійснили протиправну господарську операцію;
- методи дослідження, за допомогою яких підтверджуються нестачі, збитки чи протиправні операції.

Крім того, відображаються дані про укладання договору про матеріальну відповідальність осіб (дата складання, коли і ким затверджений, наявність візи головного бухгалтера підприємства). У разі посилання на документи або інші матеріали справи (показання звинувачених, свідків, висновки експертів інших спеціальностей) обов'язково зазначаються відповідні томи та аркуші справи. При посиланні на нормативні акти вказується їх назва, коли і яким органом влади чи управління вони прийняті.

В дослідницькій частині висновку повторної експертизи вказуються причини розбіжностей з результатами попередніх експертиз, якщо такі розбіжності мали місце.

**В заключній частині висновку** дослідження викладаються у вигляді відповідей на поставлені питання у такій послідовності, у якій їх викладено у його вступній частині. На кожне з поставлених питань має бути дано відповідь по суті або вказано, з яких причин це питання неможливо вирішити.

Висновок експертизи підписується експертом-бухгалтером, який провів дослідження, та засвідчується печаткою експертної установи. Якщо до висновку експертизи додаються схеми, таблиці, діаграми тощо, вони також підписуються експертом та засвідчуються печаткою експертної установи.

*Висновок комплексної експертизи* складається з урахуванням таких особливостей:

- у вступній частині додатково зазначають прізвище голови експертної комісії і дані про попередні експертизи, якщо їх результати мали значення для вирішення питання перед комплексною експертизою;
- дослідження, які проводилися окремими експертами, описуються у відповідних розділах дослідницької частини із зазначенням прізвищ експертів;
- узагальнення та оцінка результатів досліджень фіксується у окремому розділі дослідницької частини висновку.

Спільний висновок експертизи підписується експертами, які брали участь у сукупній оцінці результатів усіх досліджень і дійшли згоди.

У випадку коли згоди між ними не було досягнуто, складається декілька висновків експертизи (за кількістю точок зору) або один, у якому вступна і дослідницька частини підписуються всіма експертами, а заключна — окремими експертами під відповідними висновками досліджень.

Висновок експертизи та додатки до нього складаються у двох екземплярах, один з яких направляється особі або органу, які призначили експертизу, а другий залишається в експертній установі.

У висновку експерта-бухгалтера не повинно бути юридичних термінів, таких як «зловживання службовим положенням», «халатність», «вкрав (вкрали)», «привласнення», «розтрата», «винний», «хабарництво», «шахрайство» тощо. Експерт-бухгалтер повинен висловлюватися наступними термінами — «нестача», «надлишки», «відповідальність» тощо. Висновки експерта-бухгалтера повинні бути чіткими, короткими, які не припускають різних понять, вони повинні бути послідовними і логічно виступати із аналізу досліджуваних матеріалів.

Висновок експерта-бухгалтера оцінюється слідчим чи судом за їхнім внутрішнім переконанням, заснованому на всебічному, повному й об'єктивному розгляді всіх обставин справи в сукупності, керуючись законом. Слідчий і суд повинні перевірити й оцінити зв'язок висновку з іншими джерелами доказів, зокрема:

- а) висновок експерта-бухгалтера повинен бути безпосередньо пов'язаний з іншими джерелами доказів у справі;
- б) у висновку експерта-бухгалтера усі факти важливо викладати об'єктивно на основі його спеціальних пізнань;
- в) висновок експерта-бухгалтера повинен бути заснований на дослідженні всіх наявних у справі джерел доказів.

Слідчим і судом при призначенні судово-бухгалтерської експертизи повинні бути оцінені фактори процесуального характеру:

- а) значення для даної справи фактів, встановлених експертом-бухгалтером. У даному випадку мається на увазі співвідношення цих фактів із предметом доказування;

б) висновок експерта-бухгалтера може бути визнано доброякісним за умови, якщо в процесі його складання були дотримані усі встановлені законом процесуальні норми;

в) вірогідність і доброякісність доказів, покладених в основу висновку експерта-бухгалтера;

г) докази, на яких заснований висновок експерта, і їхні джерела повинні знаходитися в справі. Це необхідно для оцінки доказового значення фактичної сторони висновку експерта-бухгалтера.

Слідчим і судом при призначенні судово-бухгалтерської експертизи повинні бути перевірені фактори науково-методичного характеру, пов'язані з дослідницькою роботою експерта-бухгалтера і зі складанням їм висновку:

а) ступінь врахування експертом-бухгалтером відповідних нормативних актів;

б) правильність методики, застосованої експертом-бухгалтером при дослідженні ним операцій;

в) обґрунтованість висновку документами, записами в облікових регістрах і інших матеріалах справи;

г) відсутність у висновку внутрішніх протиріч;

д) логічна побудова висновку;

е) відсутність істотних пробілів, наприклад відсутність даних про рух матеріальних цінностей, що обґрунтовують розмір нестачі, встановлений експертом-бухгалтером.

Подібні пробіли затрудняють, а іноді не дозволяють перевірити правильність фактичних даних, використаних експертом-бухгалтером у висновку, а також його висновків; категоричність висновку; відсутність у висновку помилок.

Маються на увазі помилки, що не можуть бути виправлені шляхом допиту експерта-бухгалтера, а також помилки, що впливають на висновки експерта і ставлять під сумнів нові факти, що викладаються у висновку.

До помилок, що опорочують висновок експерта-бухгалтера, відносять як помилки власне кажучи висновку, так і помилки в розрахунках, зокрема, якщо експерт-бухгалтер встановив завищений чи занижений розмір матеріального збитку.

Слідчим і судом при призначенні судово-бухгалтерської експертизи повинні бути враховані обставини, що відносяться до суб'єктивних якостей експерта-бухгалтера. Найбільш часто при оцінці висновку експерта-бухгалтера виникають проблеми.

Висновком експерта-бухгалтера встановлюються фактичні обставини, що мають непряме відношення до складу злочину. Так, нестача

цінностей, що виявляється за допомогою експерта, може бути наслідком різних причин, зокрема результатом розкрадання. Тому визначення експертом суми збитку ще не означає встановлення суми викраденого.

Як уже було вказано, експерт-бухгалтер не може давати висновок — хто саме вчинив злочин. За допомогою висновку можна виявити лише причетність визначених облікових працівників до маскування нестачі. Факти, встановлені в результаті проведення судово-бухгалтерської експертизи, є лише ланками в системі інших доказів. Зібрані в справі докази, у тому числі і ті, що містяться у висновку експерта-бухгалтера, повинні пояснювати встановлені в справі обставини. Якщо ж можливо різне пояснення всієї сукупності наявних у справі доказів, то не можна розцінювати зібрані побічні докази, у тому числі і висновок експерта-бухгалтера, як доказ даного складу (наприклад, розкрадання) злочину.

*При ознайомленні з висновком експерта слідчий чи суд може встановити, що висновок має потребу в уточненні чи доповненні, оскільки в ньому виявлені:*

- редакційні неточності;
- неповні відповіді на питання, поставлені слідчим, судом (наприклад, констатація порушення без уточнення його чи періоду, без вказівки на відповідальних за нього осіб);
- недостатня зрозумілість висновків експерта-бухгалтера;
- арифметичні помилки й описки;
- -обставини, що викликають необхідність уточнити і доповнити висновки експерта-бухгалтера у зв'язку з новими доказами по справі, знайдених слідчим чи судом після надання висновку.

У таких випадках висновок може бути доповнено (уточнено) шляхом допиту експертів-бухгалтерів чи надання ними додаткового висновку (згідно поставлених перед ними питаннях), чи призначення нової судово-бухгалтерської експертизи.

При відсутності сумнівів у висновку судово-бухгалтерської експертизи, слідчий (суд) використовує його дані у сукупності з іншими, знайденими в процесі досудового слідства (судового розгляду) доказами для підготовки подання (ухвали), в яких аналізуються обставини, що спонукають скоєння злочину, та визначають заходи по їх ліквідації.

Згідно зі ст.67 КПК та ст.62 ЦПК суд, прокурор і слідчий оцінюють докази за своїм внутрішнім переконанням, яке базується на всебічному, повному та об'єктивному розгляді всіх обставин справи в їх сукупності, та керуючись законом та правосвідомістю. Тобто висновок експерта не має наперед встановленої сили та переваги над іншими



джерелами доказів. Однак інколи висновки експертів всупереч закону розглядаються як докази, що мають перевагу над іншими, без належної їх перевірки й оцінки, або правоохоронні органи переоцінюють доказове значення висновків експертів.

Таким чином, висновок експерта-бухгалтера в кримінальному, цивільному та господарському процесах може оцінюватися всіма учасниками судового розгляду.

Згідно зі ст.23 та 64 КПК за проведення досудового слідства, дізнання та розгляду справи по їх виявленню та доказу підлягають також обставини, що сприяли здійсненню злочинів. В цьому зв'язку висновок експерта-бухгалтера має важливе значення для вирішення правоохоронними органами завдань, пов'язаних з попередженням правопорушень.

В межах своєї компетенції експерт-бухгалтер може виявити обставини, що сприяли здійсненню правопорушень в економічній сфері, а також намітити заходи по їх усуненню. Висновок експерта може містити вказівки на конкретні обставини, що зумовили чи полегшили скоєння господарських правопорушень. Зокрема, за дослідження організації бухгалтерського обліку на підприємстві експерт-бухгалтер може встановити відповідність чи невідповідність діяльності окремих посадових осіб до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, виявити порушення правил оформлення первинних документів, процесу документообігу, методики складання бухгалтерських записів і організації внутрішнього контролю, які полегшили розкрадання майна та інших злочинів.

Експерт-бухгалтер дає свої рекомендації тільки на підставі аналізу первинних документів, бухгалтерських реєстрів та звітності підприємства, використовуючи свої спеціальні знання і не торкаючись при цьому юридичної відповідальності посадових осіб за створення ними умов, що сприяли здійсненню правопорушень. Зокрема, за дослідження причин, які сприяли утворенню нестач товарно-матеріальних цінностей, експерт може вказати, чи мали місце порушення строків і правил проведення інвентаризацій, неправильне оформлення первинних документів з руху матеріалів, неповне оприбуткування матеріальних цінностей, неправильне застосування норм природної втрати, порушення правил ведення касових операцій тощо. При цьому необхідно підкреслити, які нормативно-правові акти, інструкції, положення порушено, вказати характер цих порушень та винних в цьому осіб.

Тому при призначенні судово-бухгалтерської експертизи слідчий або суд, виходячи з конкретних обставин справи, зобов'язані постави-

ти перед експертом питання про те, які порушення, зміни чи відхилення від встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку і звітності, організації внутрішнього контролю та аудиту сприяли скоєнню правопорушень і які заходи необхідно вжити для їх попередження. Якщо суд (слідчий) не поставив таких питань чи поставив їх не повному обсязі, експерт-бухгалтер, за своєю ініціативою, може додатково викласти ці питання у своєму висновку.

Для дослідження таких питань експерту-бухгалтеру можуть знадобитися додаткові матеріали: акти попередніх ревізій, перевірок та інвентаризацій, копії наказів керівництва організації за результатами проведеного контролю, додаткові пояснення керівника підприємства, головного бухгалтера, матеріально відповідальних і посадових осіб, контролерів-ревизорів та інших працівників з цих питань. За вимогою експерта-бухгалтера йому має бути надано необхідні додаткові матеріали.

Встановити порушення та недоліки в організації обліку і контролю, що сприяли здійсненню правопорушень у господарській сфері, експерт-бухгалтер може рекомендувати у своєму висновку необхідні заходи щодо їх усунення. Ці рекомендації повинні бути обґрунтовані та конкретні, але при цьому втручання експерта в оперативну фінансово-господарську діяльність підприємства не припускається.

Слідчий (суд) за аналізу висновку експерта-бухгалтера вирішує питання: наскільки повно виявлено експертом обставини, що належать до організації бухгалтерського та внутрішнього контролю, які сприяли здійсненню правопорушень, чи підтверджуються вони матеріалами справи, а також перевіряє обґрунтованість заходів щодо усунення цих негативних обставин.

За відсутністю сумнівів в обґрунтованості висновку експерта-бухгалтера суд може винести окрему ухвалу із зазначенням заходів, направлених на усунення причин і умов, які сприяли здійсненню економічних правопорушень.



#### КОНТРОЛЬНІ ПИТАННЯ

1. Дати поняття судово-бухгалтерської експертизи та її нормативно-правове регулювання.
2. Дати визначення методів виконання судово-бухгалтерської експертизи.
3. Які етапи роботи експерта-бухгалтера?
4. Які види судово-бухгалтерських експертиз ви знаєте?

5. Хто здійснює судово-експертну діяльність в Україні?
6. Назвати матеріали, що направляються на дослідження експерту-бухгалтеру.
7. Дати класифікацію недоброякісних документів.
8. Дати характеристику доброякісних документів.
9. Який порядок атестації судових експертів в Україні?
10. Назвати права, обов'язки та відповідальність експертів в Україні.
11. Назвіть осіб, що не можуть бути експертом.
12. Дати структуру постанови (ухвали) слідчого (суду).
13. Назвати випадки призначення та проведення судово-бухгалтерської експертизи слідчим (судом).
14. Які питання ставляться на вирішення судового експерта-бухгалтера?
15. Які відмінності між ревізією, проведеною по завданню правоохоронних органів, і судово-бухгалтерською експертизою?
16. Назвіть перелік дій, які забороняється виконувати експерту-бухгалтеру.
17. Який порядок проведення судово-бухгалтерської експертизи в суді?
18. У яких випадках складається повідомлення про неможливість проведення судово-бухгалтерської експертизи?
19. Які етапи оцінки висновку експерта слідчим (судом)?
20. Дайте характеристику висновку експерта-бухгалтера, з яких частин складається висновок.
21. Дати характеристику об'єктів судово-бухгалтерської експертизи.
22. Назвіть основні кваліфікаційні вимоги до судових експертів.
23. Назвіть методичні прийоми судово-бухгалтерської експертизи.



---

### ТЕСТОВІ ПИТАННЯ

---

- 1. Який документ виносить суддя для призначення судово-бухгалтерської експертизи:**
  - а) рішення;
  - б) постанову чи ухвалу;
  - в) розпорядження.
- 2. Яка експертиза згідно КПК є необов'язковою:**
  - а) психологічна;

- б) криміналістична;
- в) судово-бухгалтерська.

**3. Експерт-бухгалтер для проведення експертизи повинен мати:**

- а) паспорт;
- б) посвідчення особи та диплом;
- в) свідоцтво про присвоєння кваліфікації.

**4. Правами бухгалтера-експерта є:**

- а) самостійне збирання доказів;
- б) дослідження наданих документів слідчим;
- в) відібрання пояснень у посадових осіб згідно матеріалів справи.

**5. Судово-бухгалтерська експертиза це:**

- а) джерело доказів по справі;
- б) доказ по справі;
- в) письмовий доказ по справі.

**6. За дачу завідомо неправдивого висновку, експерт-бухгалтер несе відповідальність:**

- а) матеріальну;
- б) кримінальну;
- в) адміністративну.

**7. При призначенні повторної експертизи, експертними установами складаються:**

- а) акти;
- б) письмові повідомлення;
- в) висновки експерта.

**8. У висновку експерта-бухгалтера, який складається по призначення суду не відзначається:**

- а) дані про експерта;
- б) попередження про кримінальну відповідальність;
- в) про не розголошення матеріалів справи, що розглядається в суді.

# БІБЛІОГРАФІЯ

---

## Нормативні акти

1. Кримінально-процесуальний кодекс України.
2. Господарський процесуальний кодекс України.
3. Цивільний процесуальний кодекс України.
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-ХІУ (зі змінами та доповненнями).
5. Закон України «Про Державну контрольно-ревізійну службу в Україні» (зі змінами та доповненнями).
6. Закон України «Про запобігання та протидію легалізації (відмиванню) доходів, одержаних злочинним шляхом» від 28 листопада 2002 року (зі змінами та доповненнями).
7. Закон України «Про міліцію» (зі змінами та доповненнями).
8. Закон України «Про систему оподаткування» (зі змінами та доповненнями).
9. Закон України «Про державну податкову службу в Україні» 1998. — 14 лютого (зі змінами та доповненнями).
10. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. (зі змінами та доповненнями).
11. Постанова Кабінету Міністрів України від 28.10.98 р. № 1706 «Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів.»
12. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, від недостачі, знищення, (псування) матеріальних цінностей.» Від 22.01.96 р. № 116.
13. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затв. Міністерством фінансів України; Наказ від 30 листопада 1999 р. № 291.
14. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку в Україні. Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.99р. № 87.
15. Наказ Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 року № 87 «Про затвердження п'яти положень (стандартів) бухгалтерського обліку».
16. Наказ Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 року № 137 «Про затвердження ПБО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».
17. Накази Міністерства фінансів України від 18.10.99 № 242; від 20.10.99 № 246; від 8.10.99 № 237: ПБО 8 «Нематеріальні активи»; ПБО 9 «Запаси»; ПБО 10 «Дебіторська заборгованість»; ПБО 15 «Доход»; ПБО 16 «Витрати»; ПБО 19 «Об'єднання підприємств»; ПБО 20 «Консолідована фінансова звітність».
18. Наказ № 121 від 03.10.97. КРСУ Про порядок проведення ревізії перевірок органами державної контрольно-ревізійної служби в Україні. із змінами та доповненнями .
19. «Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних, товарно-матеріальних цінностей, цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу». Наказ Мінфіну України від 11.08.94 р. № 69 (зі змінами та доповненнями).
20. Наказ МФ України № 88 от 24.05.95. «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку».

21. Наказ МВС України від 13 вересня 1994р. № 504 «Про заходи щодо вдосконалення організації роботи органів внутрішніх справ у розкритті і розслідуванні злочинів у сфері економіки».

22. Порядок оформлення результатів документальних перевірок щодо дотримання податкового та валютного законодавства суб'єктами підприємницької діяльності — юридичними особами, їх філіями, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами» Наказ ГНА України № 429 від 16.09.2002 р.

23. Постанова Пленуму Верховного суду України від 30 травня 1997 р. № 8 «Про судову експертизу в кримінальних і цивільних справах».

24. «Інструкція про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень», затверджену Наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998р. N53/5, (зі змінами та доповненнями).

### Спеціальна література

1. *Ткаченко Н.М.* Бухгалтерський облік на підприємствах України. — К.: А.С.К., 2000. — 784 с.

2. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник / За ред. проф. Н.Ф.Бутинця. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 608 с.

3. *Усач Б.Ф., Дячишин Я.В., Шмикова Л.М.* Аудит і судово-бухгалтерська експертиза. — Львів: Каменяр, 1998. — 134 с.

4. *Шарманська В.М.* Бухгалтерський облік та судово-бухгалтерська експертиза. — Навч.-метод. посіб. — К.:Знання-Прес, 2006. — 254 с.

5. *Жила В.Г.* Ревізія и аудит. — К.: МАУП, 1998. — 96 с.

6. *Білуха М. Т.* Курс аудиту: Підручник, - К.: Вища школа, 1998,- 574 с.

7. *Камлик М.І.* Судова бухгалтерія. Підручник.-К.: Атіка, 2007. — 552 с.

8. *Васюта-Беркут О.І. та ін.* Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посіб. / Васюта-Беркут О.І., Шепітко Г.Ф., Ромашевська Н.О. /за заг. ред. В.Б. Захоя. — К.: МАУП, 2001.

9. *Білуха М.Т.* Теорія бухгалтерського обліку. — К., 2000.

10. Теоретичні основи бухгалтерського обліку: Підруч. для вузів/ М.С.Пушкар, Г.П.Журавель, Ю.Я.Литвин, В.Т.Мельник.-2-ге вид., перероб. і доп. — Тернопіль: Вид-во ТАНГ, 1998.

11. *Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І.* Контроль і ревізія. Вид. — 2-е, доп. і перероб. Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 512с.

12. *Отенко В.І., Понікаров В.Д., Серікова Т.М.* Судова бухгалтерія для менеджера підприємств: Навчальний посібник. — Х.: ВД «ІНЖЕК», 2005. — 560 с.

13. *Глібоко В.М., Буцан О.П.* Судова бухгалтерія: Підручник. — К.: Юрінком Інтер, 2004. — 224 с.

14. *Бандурка А.М. та ін.* Основи судової бухгалтерії: Підручник. — Харків: Вид-во Національного університету внутрішніх справ, 2001. — 336 с.

15. Судебная бухгалтерия. Общая часть: Учебное пособие \ Л.И.Бочкова, О.Э.Новак, С.В.Савинов. — М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К»; Саратов: ООО «Бизнес Волга», 2008. — 320 с.

16. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям (021100) «Юриспруденция», (060500) «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» \ [Толкаченко А.А. и др.]; под ред. А.А. Толкаченко, В.А.Бородина. — 2-е изд., перераб. И доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. — 224 с.
17. *Толкаченко А.А., Харабет К.В.* Судебная бухгалтерия. — М.: Норма, 2005. — 288 с. — (Краткие учебные курсы юридических наук).
18. *Акімов В. В., Бандурка О. М., Беляева Л. О., Лукін В. О.* Судово-бухгалтерська експертиза в кримінальних справах про розкрадання грошових коштів: Методич. посібник. — Х.: Вид-во. Ун-ту внутр. справ, 2000. — 80 с.
19. *Бандурка А. М., Червяков И. М., Посылкина О. В.* Финансово-экономический анализ.-Х.:Ун-т внутренних дел, 1999. 394 с.
20. *Белуха Н.Т.* Судебно-бухгалтерская экспертиза. — М.: Дело, 1993. — 269 с.
21. *Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малога Н.М., Петренко Н. І.* Контроль і ревізії. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 512 с.
22. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навч. посібник//За ред. С. Ф. Голова. — Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-клуб», 2000. — 768 с.
23. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник// За ред. Ф. Ф. Бутинця. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 608 с
24. *Завгородній В. П.* Налоги и налоговый контроль в Украине. — К.: А. С. К., 2000. — 639 с.
25. *Калюга С. В.* Финансово-хозяйственный контроль у системі управління: Монографія. — К.: Ельга, Ніка-центр, 2002. — 360 с.
26. *Камлик М. І.* Судова бухгалтерія: Підручник. — К.: Синтез, 2000. — 256 с.
27. *Лукін В. О., Понікаров В. Д.* Методика проведення судових експертиз у виявленні та розслідуванні правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків // Вісник Ун-ту внутр. справ. — 1998. — № 3-4. — С. 53-58.
28. *Зеленецький В.С., Кротюк В.Л., Файер Д.А.* Боротьба з легалізацією (відмиванням) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансуванням тероризму (економіко-правовий аналіз): Наук.-практ. посібник. — Харків: Вид-во «Кроссрод», 2007. — 672с.
29. *Живко З.Б.* Судова бухгалтерія: Навчально-методичний посібник. — К.: Атіка, 2007. — 344 с.
30. *Рудницький В.С., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я.* Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень (опорний конспект). Навчальний посібник. — К: ВД «Професіонал», 2004. — 304 с.
31. *Волобуєв А.Ф.* Проблеми методики розслідування розкрадань майна в сфері підприємництва. — Харків: Вид-во Ун-ту внутр.справ, 2000. — 336 с.
32. *Куркін М.В., Понікаров В.Д.* Ревізії та перевірки за зверненнями правоохоронних органів. Навчальний посібник. Харків: Східно-регіональний центр гуманітарно-освітніх ініціатив, 2003. — 412 с.
33. *Мумінова-Савіна Г.Г.* Судово-бухгалтерська експертиза: Навчально-методичний посібник для самост.вивч.дисципліни. — К.: КНЕУ, 2004. — 268 с.
34. *Шарманська В.М., Шарманська С.О., Головка І.В.* Судова бухгалтерія. Навч. посіб. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 454 с.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

ДОНДИК Наталя Яківна  
ДОНДИК Ганна Павлівна

# СУДОВА БУХГАЛТЕРІЯ

НАВЧАЛЬНИЙ ПОСІБНИК

Оригінал-макет підготовлено  
ТОВ «Центр учбової літератури»

Підписано до друку 23.08.2010. Формат 60x84<sup>1/16</sup>  
Друк офсетний. Папір офсетний. Гарнітура PetersburgСТТ.  
Умовн. друк. арк. 11,7. Наклад – 700 прим.

Видавництво «Центр учбової літератури»  
вул. Електриків, 23 м. Київ 04176  
тел./факс 044-425-01-34  
тел.: 044-425-20-63; 425-04-47; 451-65-95  
800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)  
e-mail: office@uabook.com  
сайт: www.cul.com.ua

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2458 від 30.03.2006