Додаток В

до п.п. 3.6

**(Ф \_\_- \_\_\_)**

**Міністерство освіти і науки України**

**Національний авіаційний університет**

**Навчально-науковий Юридичний інститут**

**Кафедра кримінального права і процесу**

**Конспект лекцій**

з дисципліни «Бухгалтерський облік і експертиза»

за напрямом (спеціальністю) «Правознавство»

Укладач: Рибікова Г.В.

Конспект лекцій розглянутий та схвалений

на засіданні кафедри \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

 (повна назва кафедри)

Протокол № \_\_\_\_ від «\_\_\_»\_\_\_\_\_20\_\_р.

 Завідувач кафедри д.ю.н., проф. Лихова С.Я.

Лекція №1

Тема 1. Предмет метод, завдання і структура бухгалтерського обліку

**План лекції**

Історія розвитку бухгалтерського обліку. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві.

Предмет, метод і система судової бухгалтерії. Використання судової бухгалтерії в юридичній практиці.

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

Предметом судової бухгалтерії як навчальної дисципліни є засновані на нормативних приписах об'єктивні закономірності застосування бухгалтерського обліку та спеціальних бухгалтерських знань у сфері певних правовідносин (кримінально-правових, цивільно-правових, господарсько-правових), тобто в системі "людина - право".

У своїй юридичної складової правова бухгалтерія повинна розуміти свій предмет так, як розуміє предмет юридична наука, а в частини бухгалтерського обліку - так, як розуміє свій предмет теорія бухгалтерського обліку.

Предмет дисципліни включає:

теорію бухгалтерського обліку та його правові початку;

основи документальної ревізії та аудиту, судово-бухгалтерської експертизи; діяльності бухгалтера в якості процесуальної фігури фахівця;

положення процесуальних галузей права (кримінального та цивільного, господарського та адміністративного), що регулюють порядок використання бухгалтерського обліку та його даних особою, що застосовують право (зокрема, слідчим і судом).

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

Отже, судова бухгалтерія є комплексною прикладною дисципліною, яка містить елементи економічних та юридичних галузей знань.

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

• дати студентам знання основ бухгалтерського обліку, аудиту, фінансово-економічного аналізу та навички використання отриманих знань при розгляді кримінальних, цивільних та господарських справ, пов'язаних з економічною злочинністю, фінансовими та господарськими спорами і злочинів;

• розробити навички аналізу бухгалтерських документів, організації документальної ревізії, аудиту, використання знань фахівця-бухгалтера, призначення судово-економічних (бухгалтерських) експертиз та використання їх результатів для встановлення істини по конкретній справі;

• познайомити студентів з практичними можливостями застосування даних судової (правовий) бухгалтерії органами досудового слідства та в судових розслідуваннях кримінальних і цивільних справ: понятійним апаратом, термінологією, предметом і методами бухгалтерського обліку, особливостями обліку в різних сферах сучасного господарської діяльності, основами документальної ревізії, аудиту і судово-економічної (бухгалтерської) експертизи.

Методологічною базою судової бухгалтерії є діалектичний метод пізнання. Судова бухгалтерія активно використовує і такі методи: спостереження, опис, вимірювання, порівняння, експеримент, аналіз-синтез, індукція-дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування, конкретизація, системний і функціонально-системний аналіз та ін.

До числа різноманітних методів судової бухгалтерії як комплексної дисципліни з повною підставою можуть бути віднесені і спеціальні юридичні прийоми:

конкретно-соціологічні, порівняльно-правові, формально-юридичний, методи правового моделювання та судової статистики, правової експеримент.

До професійних методам судової бухгалтерії відносяться:

метод бухгалтерського аналізу, заснований на використанні контрольних функцій елементів методу бухгалтерського обліку (балансу, рахунків, оцінки, калькуляції);

метод економічного аналізу, заснований на принципі несуперечності взаємозалежної системи техніко-економічних показників (собівартості, рівня виробництва, споживання електроенергії);

метод документального аналізу, заснований на комплексній економічної та юридичної оцінці документів як матеріальних носіїв інформації про негативні відхилення, які мають місце в господарській діяльності.

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

Лекція №2

Тема 2. Бухгалтерський облік і аналіз основних господарських операцій

**План лекції**

Значення та види господарського обліку. Методи бухгалтерського обліку: документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, система рахунків,

метод подвійного запису, баланс, звітність.

Бухгалтерський баланс і основи його побудови. Бухгалтерські рахунки та їх структура. Класифікація рахунків. План рахунків. Первинні та облікові реєстри.

Документація та її роль в розслідуванні злочинів. Оформлення документів. Виправлення помилок у первинних документах та облікових реєстрах. Організація документообігу. Зберігання документів.

Інвентаризація та її роль в розслідування злочинів. Фінансова звітність.

Аналіз обліку основних засобів. Аналіз обліку матеріалів. Облік праці та заробітна плата. Аналіз обліку виробництва. Аналіз обліку готової продукції та її реалізації. Аналіз обліку руху грошових коштів та розрахунків.

Бухгалтерський облік - це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства для зовнішніх і внутрішніх користувачів, до яких відносяться юридичні та фізичні особи, для прийняття ними рішень.

Основною умовою правильної організації бухгалтерського обліку є використання раціональних форм і методів обліку, підвищення рівня його технічного озброєння.

Бухгалтерський облік - це один з видів активного відображення об'єктивної реальності, призначений для забезпечення майнових інтересів у суспільстві і представляє собою сукупність суспільних відносин з приводу створення та використання інформації про економічної життєдіяльності господарюючих суб'єктів.

Предметом бухгалтерського обліку є об'єктивний стан і реальне використання наступної тріади:

- господарські засоби підприємств (установ, організацій);

- джерела отримання (формування) цих коштів

 - їх рух у процесі виробництва, обігу, розподілу (господарські процеси).

Інакше кажучи, предметом бухгалтерського обліку є господарська діяльність підприємств, установ і організацій, основні процеси цієї діяльності і круговорот фінансових ресурсів (їх стан і використання).

Об'єкти бухгалтерського обліку - це майно організацій, їх зобов'язання і їх господарські операції.

Об'єкти обліку прийнято ділити на дві групи:

- об'єкти, що забезпечують економічну діяльність (господарські засоби та їх джерела);

- об'єкти, що становлять суть економічної діяльності (господарські процеси та їх результати).

Класифікація об'єктів бух. обліку має велике практичне значення, так як на її основі будується бухгалтерський баланс і система рахунків - найважливіший елементів методу бухгалтерського обліку.

Основними елементами методу бухгалтерського обліку є: документація, рахунки бухгалтерського обліку, баланс і звітність, інвентаризація.

Прийом документації полягає в тому, що кожна господарська операція насамперед оформляється бухгалтерським документом, який має певну формою і зміст. Наступні записи в бухгалтерських книгах, журналах дозволяється робити тільки на основі відповідних первинних документів, що має забезпечити юридичну підставу даних обліку.

Рахунки бухгалтерського обліку застосовуються для поточного спостереження за господарською діяльністю.

Бухгалтерський баланс є засобом періодичного узагальнення даних поточного спостереження. Це таблиця, в якій на підставі заключних даних бухгалтерських рахунків у будь-який момент може бути представлено фінансовий стан підприємства.

Лекція №3

Тема 3. Економічний і документальний аналіз в судовій бухгалтерії

**План лекції**

Поняття та зміст економічного аналізу. Прийоми звичайної практики економічного аналізу. Засоби та прийоми, що використовуються тільки з метою виявлення злочину. Методика, розроблена спеціально щодо окремих способів учинення злочинів. Поняття документального аналізу. Методи документального аналізу. Методи формально-правової перевірки документів. Методи перевірки реальності відображених в документах обставин. Методи перевірки стану і результатів виробничої та фінансової діяльності.

У судовій бухгалтерії широко застосовується метод економічного аналізу, який є ефективним засобом виявлення економічних невідповідностей, відображених в системі економічної інформації.

 Економічний аналіз використовують для оцінки найрізноманітніших явищ господарської діяльності, зафіксованих у таких показниках, як продуктивність праці, собівартість і якість продукції, матеріальні та фінансові ресурси підприємства тощо. Економічний аналіз дає можливість розкрити причини господарського характеру відхилень від нормальної виробничої діяльності і дати їм об'єктивну оцінку.

Цей метод ґрунтується на взаємозв'язку і взаємозумовленості різних економічних показників, що мають досить чіткі, добре вивчені характеристики і об'єктивно зумовлені взаємодією реальних процесів, які складають господарську діяльність підприємства.

У разі вчинення економічних злочинів взаємозв'язок і обумовленість показників порушуються, в результаті чого економічні невідповідності набувають виразні характеристики і стають основою для конкретних висновків.

 Наприклад, коли робітники кондитерської фабрики списують завищене кількість цукру в порівнянні з тим, що фактично надійшло, а надлишки привласнюють, що призводить до збільшення витрат сировини при збереженні (або зменшенні кількості виробленої продукції). Таким чином, економічний аналіз дозволяє своєчасно виявляти і припиняти розкрадання всіх форм власності, посадові та господарські злочини.

У широкому сенсі економічний аналіз - це процес вивчення системи показників, що характеризують господарську діяльність підприємств, організацій, установ для внутрішніх і зовнішніх користувачів з метою прийняття ними рішень. Економічний аналіз як галузь економічної науки-це знаряддя управління підприємством та контролю за його діяльністю.

За допомогою економічного аналізу оцінюються результати роботи і досягнутий рівень розвитку підприємства, викриваються резерви виробництва і визначаються шляхи їх раціонального використання тощо.

Основним методом документального аналізу є виявлення документальних невідповідностей як засобу встановлення деструктивних факторів господарської діяльності, викликаних підробками, частковими підмінами документів, іншими подібними ознаками злочину.

Аналіз документів може проводитися суцільним і вибірковим способами. При суцільному способі досліджуються дані про всі проведені за певний період господарських операціях, які відображені в первинних документах, бухгалтерських регістрах і звітах. Цей спосіб перевірки господарських операцій використовується при викритті корисливих зловживань при необхідності встановити повну суму заподіяного збитку.

При вибірковому способі перевіряються і аналізуються дані про окремі господарські операції по місяцях, кварталах, роках. У разі встановлення корисливих правопорушень необхідно здійснювати суцільну перевірку.

Документація - основна відмінна риса бухгалтерського обліку. Основні правила документування та документообігу в силу їх важливості і обов'язковості визначені нормативно.

У діловодстві документ визначається як зафіксована на матеріальному носії інформація з реквізитами, що дозволяють її ідентифікувати, а його юридична сила - це властивість офіційного документа, який надається йому чинним законодавством, компетенцією органу, що його видав, і встановленим порядком його оформлення.

Документ (лат. documentum - свідчення, доказ) - це письмове свідоцтво досконалої господарської операції; без документа не може бути зроблено жодного запису на бухгалтерські рахунки.

Лекція №4

Тема 4. Галузеві особливості бухгалтерського обліку та методи використання облікових документів при розслідуванні корисливих злочинів

**План лекції**

Використання облікових документів при виявленні й розслідуванні корисливих зловживань на промислових підприємствах. Використання облікових документів при виявленні й розслідуванні розкрадань грошових коштів, що вчиняються обліково-бухгалтерськими робітниками. Використання облікових документів при виявленні й розслідуванні розкрадань в деяких галузях агропромислового комплексу. Використання облікових документів при виявленні й розслідуванні корисливих злочинів в будівельних організаціях. Використання облікових документів при виявленні й розслідуванні корисливих злочинів в торгівлі.

Практика діяльності контролюючих органів, а також органів внутрішніх справ щодо попередження та викриття корисливих зловживань на промислових підприємствах свідчить про те, що часто об'єктом злочинних зазіхань стають основні засоби, сировину і матеріали, які знаходяться на підприємствах.

До найбільш поширених способам скоєння корисливих правопорушень відносяться:

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

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

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

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

Використання облікових документів при виявленні і розслідуванні розкрадань грошових коштів, що здійснюються обліково-бухгалтерськими працівниками.

По-перше, вчинення таких корисливих злочинів обмежено вузьким колом осіб.

 По-друге, коло документів, які використовуються для документування цих злочинів, уніфікований і не залежить від галузевої приналежності підприємства або його форми власності.

І по-третє, за вчинення розкрадань готівки працівниками бухгалтерського апарату в багатьох випадках передбачає змова між бухгалтером і касиром, а також ретельне маскування ними своїх протиправних дій.

Розглянемо методику документування поширених способів розкрадання готівки з каси.

а) розкрадання грошових коштів шляхом привласнення депонованих сум.

б) розкрадання готівкових грошових коштів з каси шляхом підробки авансового звіту по відрядженню.

в) розкрадання готівки, здобутих за чековою книжкою у банку, шляхом підробки виписки банку.

г) розкрадання грошових коштів шляхом часткового або повного їх не оприбуткування по касі підприємств.

Використання облікових документів при виявленні і розслідуванні розкрадань у деяких галузях агропромислового комплексу.

1. При переробці зерна на підприємствах розкрадання сировини і готової продукції здійснюються шляхом створення їх залишків за рахунок списання сировини не за фактичними витратами, а розрахунковим способом.

Виявлення таких розкрадань передбачає аналіз таких документів, як:

• розпорядження керівника підприємства про відпуск зерна для переробки;

• накладна або забірна карта (на відпуск зерна в переробку);

• журнал зважування;

• виробничий журнал начальника виробничого цеху;

• книга кількісно-якісного обліку;

• звіт матеріально відповідальної особи складу про рух готової продукції.

Крім того, у процесі документування може виникнути необхідність проведення інвентаризації сировини і готової продукції у виробничому цеху і на складі готової продукції, а також контрольного запуску сировини.

Лекція №5

Тема 5. Аудит як форма фінансового контролю фінансово-господарської діяльності

**План лекції**

Аудит і його форми. Аудитор та аудиторська фірма, їх права та обов’язки. Аудиторський висновок та інші офіційні документи. Обов’язкове проведення аудиту. Умови проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг. Підстави для проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг. Відповідальність аудиторів та аудиторських фірм. Взаємодія аудитора із слідчими органами.

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 і пов'язаної з ними системи внутрівідомчого контролю, а також роздержавлення підприємств.

У ринковому середовищі, при реальної конкуренції втручання державних органів у фінансову діяльність підприємств обмежується. У сучасних умовах 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 тільки перевірку діяльності суб'єктів підприємницької діяльності та прогнозування їх економічної активності, а й надання підприємствам широкого спектру консультативно-експертних послуг.

Правові засади здійснення аудиту в Україні визначає Закон України "Про аудиторську діяльність", національні нормативи аудиту, Кодекс професійної етики аудиторів України. Положення зазначеного 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 засад 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 та профілактика правопорушень у сфері економіки, а й у формуванні громадської правової свідомості на більш високому рівні.

Історія аудиту показує, що його становлення і розвиток було визначено розподілом інтересів адміністрації підприємств та інтересів інвесторів.

Тому виникнення інституту незалежних аудиторів знищує проблему невідповідності інтересів осіб (адміністрацій підприємств), складають інформацію, і користувачів (власників акцій, кредиторів), що призводить до необ'єктивної інформації.

Таким чином, аудит знищує можливість прийняття господарських рішень, заснованих на недостовірній інформації, яка може призвести суб'єкта підприємницької діяльності до негативних економічних наслідків.

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

Основними завданнями аудиторських фірм як суб'єктів незалежного контролю є:

- перевірка достовірності бухгалтерської звітності, законності і 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, вдосконалення методів управління;

- проведення оцінки майна підприємств у зв'язку з їх приватизацією, банкрутством тощо;

- захист фінансових інтересів клієнта;

- проведення наукових досліджень в області організації і методології обліку, управління, фінансового контролю;

- розробка на договірних засадах проектів, експертних висновків та інших матеріалів, пов'язаних зі створенням нових і реорганізацією діючих підприємств

Лекція №6

Тема 6. Ревізія як форма виявлення порушень

**План лекції**

Суть фінансово-господарського контролю. Документальна ревізія та її різновиди. Завдання документальної ревізії. Порядок призначення і проведення ревізії. Права та обов’язки ревізорів. Засоби і методи проведення ревізії. Особливості ревізії, яку здійснюють на вимогу слідчих органів.

Ревізія (від лат. revisio - перегляд) як основний, найбільш повний і глибокий метод господарського контролю означає документальну перевірку фінансово-господарської діяльності підприємства за певний період.

Документальною ревізією називається перевірка, обстеження за документами і записам в облікових регістрах законності, правильності та доцільності господарської діяльності підприємств, установ, організацій.

Контроль - функція управління соціально-економічних ної системою будь-якої держави. Він історично обумовлений, тому його зміст, цілі й завдання визначаються економічними і політичними закономірностями розвитку певної суспільно-економічної формації.

Документальна ревізія є основною формою заключного контролю, за допомогою якого всебічно оцінюється робота підприємств та інших суб'єктів господарювання.

За часом проведення господарський контроль поділяють на попередній, поточний і наступний.

Залежно від методів здійснення наступний контроль поділяють на фактичний і документальний.

Фактичний контроль - це перевірка фактичних матеріальних цінностей шляхом інвентаризації, лабораторних аналізів.

Документальний контроль полягає в перевірці господарської діяльності на підставі первинних документів, облікових записів і звітності, дані яких можуть бути достовірними і недостовірними, повними і неповними.

Документальна ревізія є одним з найефективніших інструментів документального контролю за фінансовою господарською діяльністю підприємств, установ, організацій, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірності обліку і звітності. З її допомогою здійснюється виявлення недостач, розтрат, присвоєнь і розкрій коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань.

Ревізії фінансово-господарської діяльності підприємств, установ і організацій проводяться шляхом:

1. перевірки дотримання чинних законів та інших нормативно-правових актів;

2. уважного і всебічного вивчення наявних бухгалтерських та інших документів, перевірки правильності відображення (проведення) в обліку операцій з готівковими коштами та матеріальним цінностями;

3. проведення зустрічних звірок в установах банків, постачальників і споживачів;

4. контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво;

5. контрольних аналізів готової продукції; контрольних обмірів виконаних робіт; перевірки правильності застосування норм витрат сировини і матеріалів, виходу готової продукції і природних втрат;

6. перевірки зберігання готівки і матеріальних цінностей, організації їх інвентаризації;

7. ретельної перевірки правильності віднесення витрат на виробництво і розрахунків з бюджетом;

8. перевірки дотримання методики оцінки майна при реалізації та приватизації, проведення індексації.

Таким чином, ревізія - це метод документального контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, установи, організації, дотриманням законодавства з фінансових питань, достовірністю обліку і звітності, спосіб документального викриття недостач, розтрат, присвоєнь і крадіжок коштів і матеріальних цінностей, попередження фінансових зловживань.

Мета ревізії полягає в перевірці первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської та статистичної звітності, матеріалів інвентаризації грошових коштів і товарно-матерії цінностей, розкритті та попередженні розкрадань, порушенні державної та фінансової дисципліни, а також виявленні, мобілізації внутрішньогосподарських резервів.

Залежно від підстав призначення, ревізії поділять на планові та позапланові.

Лекція №7

Тема 7. Судові експертизи та їх методологія

 **План лекції**

 Поняття судових експертиз та їх використання у правоохоронній діяльності. Предмет судово-бухгалтерської експертизи. Принципи судово-бухгалтерської експертизи. Методи експертизи та їх методичні прийоми.

 Розвиток судово-бухгалтерської експертизи. Судово-бухгалтерська експертиза та її відмінність від аудиту і ревізії.

Існує кілька формулювань розуміння методу судової експертизи. Деякі вчені розглядають його як спосіб пізнання дійсності, вивчення явищ природи і суспільного життя, інші як спосіб пізнання загальної теорії судової експертизи свого предмета; спосіб або прийом виконання судово-експертного дослідження.

Метод експертизи (експертного дослідження) - система логічних та (або) інструментальних операцій (способів, прийомів) отримання даних для вирішення питання, поставленого перед експертом. Операції, що утворюють метод, являють собою практичне застосування знань закономірностей об'єктивної дійсності для отримання нових знань.

Наука складається з системи знань і з кожним роком вона стає все більш розгалуженою, у зв'язку з цим зростає і кількість методів дослідження. Це пояснюється тим, що дійсність нашого світу, кожне явище в житті потребує різних підходів для їх вивчення. І тому як наші пізнання і технічна база постійно збільшуються, то і кількість методів безперервно зростає.

Кожен метод, використовуваний при виробництві судової експертизи, має свої особливості і специфіку, визначаються завданнями та цілями конкретної експертизи. Так, наприклад, суб'єктом застосування експертиз є судовий експерт, предметами впливу будуть об'єкти експертного дослідження, умови реалізації методів визначаються встановленої законодавством процедури виробництва судової експертизи, а засобами, за допомогою яких ці методи втілюються в дію, стають прилади та інші засоби, допустимі до використання при виробництві судової експертизи.

Таким чином, методи, застосовувані судовими експертами, утворюють цілісну систему, спрямовану на досягнення цілей і рішення задач судово-експертного дослідження і, в кінцевому рахунку, на встановлення істини у справі.

Для практичного застосування методу має велике значення і наукова обґрунтованість, тобто експерт повинен прагнути до отримання достовірних результатів. Крім цього методи експертизи в судово-експертної діяльності повинні відповідати вимогам допустимості. Тобто відповідати принципам процесу встановлення істини, а також безпекою проведення дослідження. До того ж методи не повинні суперечити вимогам етичності та законності, так як вони використовуються у сфері судочинства.

Експерт при проведенні експертизи повинен прагнути до застосування тих методів, які дозволяють зберегти об'єкт дослідження в тому вигляді та стані, в якому він надійшов на експертизу. Якщо такої можливості не надається, то можна провести руйнівну об'єкт дослідження, або дослідження, яке вимагає деякої частини досліджуваного матеріалу, попередньо погодивши це зі слідчим або судом призначив експертизу.

Лекція №8

Тема 8. Процес судово-бухгалтерської експертизи

**План лекції**

Стадії процесу судово-бухгалтерської експертизи. Стандартизація проведення судово-бухгалтерської експертизи.

Організаційна стадія судово-бухгалтерської експертизи. Підстави призначення і проведення судово-бухгалтерської експертизи. Права і обов’язки експерта. Питання, які вирішуються судово-бухгалтерською експертизою. Інформаційне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи.

Дослідження судово-бухгалтерською експертизою використання ресурсів господарської діяльності. Господарська діяльність та її дослідження судово-бухгалтерською експертизою. Експертне дослідження інвестицій та цінних паперів. Експертиза результатів фінансово-господарської діяльності підприємств.

Експертиза проводиться експертом за зверненням сторони кримінального провадження або за дорученням слідчого судді або суду, якщо для з'ясування обставин, що мають значення для кримінального провадження, необхідні спеціальні знання.

Судово-бухгалтерську експертизу призначають у наступних випадках:

- висновки ревізії суперечать матеріалам справи;

- оголошене обґрунтоване клопотання обвинуваченого про призначення судово-бухгалтерської експертизи;

- висновки первинної та повторної ревізій суперечать один одному;

- застосовано ревізором методи визначення матеріальних збитків є сумнівними;

- необхідність експертизи випливає з висновку експерта іншої професії;

- виникає потреба дослідження питань, що вимагають застосування професійних знань бухгалтера-експерта, зокрема питання про правильність використання підприємством отриманої ним з банку короткостроковій позички;

- необхідно визначити обсяг матеріальних збитків;

- виникає потреба вирішити питання про можливість заліку товарів різного ґатунку.

Судово-бухгалтерська експертиза, як правило, проводиться в приміщенні експертної установи, а в разі необхідності місце її проведення встановлюється експертом за домовленістю з органом, який призначив експертизу. Експерт-бухгалтер досліджує тільки матеріали, надані йому слідчим. Самостійно підбирати матеріали для дослідження експерт не має права.

Конкретне використання при розслідуванні кримінальних справ професійних знань експерта-бухгалтера визначається змістом питань, запропонованих йому для вирішення. У свою чергу, результати роботи експерта-бухгалтера в значній мірі залежать від поставлених питань.

Проведення експертиз доручається, як правило, установам судово-бухгалтерської експертизи (науково-дослідним інститутам і їх філіям), підпорядкованим Міністерству юстиції України.

Крім державних спеціалізованих установ і відомчих служб, судово-бухгалтерську експертизу здійснюють також на принципах підприємництва недержавні структури на підставі спеціального дозволу (ліцензії), і окремі громадяни за разовими договорами (ст. 7 Закону України «Про судову експертизу» від 25 лютого 1994 ).

Процес експертного дослідження охоплює стадії: організаційні, дослідницьку, узагальнення та реалізації результатів експертизи.

Від того, наскільки правильно поставлені питання на вирішення експертизи, залежать повнота дослідження і дотримання термінів проведення експертизи.

Хід і результати експертного дослідження оформляються спеціальним процесуальним документом - висновком експерта, є самостійним видом джерел доказів, передбачених законом.

Експерт має право:

1) знайомитися з матеріалами кримінальної виробництва, які стосуються предмета дослідження;

2) заявляти клопотання про надання додаткових матеріалів і зразків та вчинення інших дій, пов'язаних з проведенням експертизи;

3) бути присутнім при вчиненні процесуальних дій, що стосуються предметів та об'єктів дослідження;

4) викладати у висновку експертизи виявлені в ході її проведення відомості, що мають значення для кримінального провадження і з приводу яких йому не були поставлені питання;

5) задавати питання, що стосуються предмета і об'єктів дослідження, особам, які беруть участь у кримінальному провадженні;

6) одержати винагороду за виконану роботу та відшкодування витрат, пов'язаних з проведенням експертизи і викликом для дачі пояснень або свідчень, у разі, якщо проведення експертизи не є службовим обов'язком особи, залучена в якості експерта;

7) заявляти клопотання про забезпечення безпеки у випадках, передбачених законом;

8) користуватися іншими правами, передбаченими Законом України "Про судову експертизу".

Експерт не має права за власною ініціативою збирати матеріали для проведення експертизи. Експерт може відмовитися від дачі висновку, якщо подані йому матеріали недостатньо для виконання покладених на нього обов'язків. Заява про відмову повинна бути вмотивованою.

Експерт зобов'язаний:

1) особисто провести повне дослідження і дати обґрунтований та об'єктивний письмовий висновок на поставлені йому запитання, а в разі необхідності - роз'яснити його;

2) прибути до слідчого, прокурора, суду і дати відповіді на запитання під час допиту;

3) забезпечити збереження об'єкта експертизи. Якщо дослідження пов'язане з повним або частковим знищенням об'єкта експертизи або зміною його властивостей, експерт має одержати на це дозвіл від особи, привернула експерта;

4) не розголошувати без дозволу сторони кримінального провадження, яка його залучила, чи суду відомості, що стали йому відомі у зв'язку з виконанням обов'язків, або не повідомляти будь-кому, крім особи, його привабила, або суду про хід проведення експертизи та її результати;

5) заявити самовідвід за наявності обставин, передбачених цим Кодексом.

При постановці питань на вирішення експертизи правоохоронним органам слід дотримуватися наступних вимог: а) необхідно чітко формулювати питання, уникати необґрунтованих узагальнень (наприклад, порушення нормативно-правових актів допущені у бухгалтерському обліку); б) зміст питань повинно викликати необхідність експертного дослідження, а не носити довідковий характер (якими документами оформляється видача грошей з каси, хто повинен стежити за своєчасністю надання відпусток матеріально відповідальним особам); в) постановка питань має бути логічною і послідовною, короткою і чіткою.

Тема 9. Узагальнення та реалізація результатів судово-бухгалтерської експертизи

**План лекції**

Висновок судово-бухгалтерської експертизи, його структура та методика складання. Оцінка результатів експертизи слідчим та адвокатом. Додаткова і повторна судово-бухгалтерська експертиза. Реалізація висновку експерта-бухгалтера у судовому процесі.

Висновок експерта - це опис проведених експертом досліджень та зроблені за їх результатами висновки, обґрунтовані відповіді на питання, поставлені особою, привернула експерта, або слідчим суддею або судом, що доручив проведення експертизи.

Висновок експерта - це документ, в якому експерт на підставі зробленого дослідження і у відповідності зі своїми спеціальними знаннями дає відповідь на поставлені перед ним питання особою, яка провадить дізнання, слідчим і судом. Висновок експерта являє собою мотивовану відповідь на поставлені питання на основі спеціальних знань в результаті всебічного та об'єктивного дослідження поданих слідством або судом матеріалів.

Сутність висновку експерта полягає в тому, що за допомогою цього докази органи попереднього слідства і суд отримують можливість використовувати в процесі встановлення істини у справі приємним відповідними фахівцями знання в науці, техніці, мистецтві, ремеслі для з'ясування чи пояснення тих чи іншої істотних для справи фактів.

 У висновку експерта повинно бути зазначено:

1) коли, де, ким (ім'я, освіта, спеціальність, свідоцтво про присвоєння кваліфікації судового експерта, стаж експертної роботи, науковий ступінь, вчене звання, посада експерта) і на якій підставі була проведена експертиза;

2) місце і час проведення експертизи;

3) хто був присутній при проведенні експертизи;

4) перелік питань, що були поставлені експертові;

5) опис отриманих експертом матеріалів і матеріали були використані експертом;

6) опис проведених досліджень, у тому числі методи, застосовувані в дослідженні, отримані результати та їх експертна оцінка;

7) обґрунтовані відповіді на кожне поставлене питання.

У висновку експерта обов'язково повинно бути зазначено, що він попереджений про відповідальність за завідомо неправдивий висновок та відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків.

Висновок експерта має складатися з вступних, дослідницької частин і висновків.

У вступній частині відображається:

підписка експерта, оформлена відповідно до чинного законодавства про відповідальність за дачу завідомо неправдивого висновку;

час і місце проведення експертизи;

підстави призначення експертизи (постанова, ухвала);

дані про орган або особа, призначили експертизу;

відомості про експерта, якому доручено виробництво експертизи, і установі, якщо експертиза проводиться їм у порядку виконання посадових обов'язків;

питання, поставлені перед експертом, короткий виклад обставин справи, повідомлених експерту.

Питання, поставлені перед експертом, повинні бути відтворені в ув'язненні буквально. При необхідності уточнити їх експерт може вказати в ув'язненні, як він розуміє те чи інше питання, або звернутися до слідчого з проханням внести необхідні уточнення;

на якій підставі і хто був присутній при проведенні експертизи;

опис об'єктів дослідження, опис матеріалів справи, представлених експерту;

зазначення часу початку, проведення та закінчення експертизи.

Дослідницька частина висновку являє собою обґрунтування висновків і містить:

опис зроблених досліджень із зазначенням застосованих методів;

посилання на висновки інших експертів, використані в якості вихідних даних;

посилання на матеріали справи, проаналізовані в рамках спеціальних пізнань експерта і предмета експертизи;

довідкові дані;

вказівка ​​на участь експерта у слідчих діях, якщо результати слідчих дій необхідні для обґрунтування висновків;

причини розбіжності висновків, якщо висновки повторної експертизи не збігаються з висновком початкової експертизи.

Висновки являють собою оцінку результатів дослідження і чітких відповідей на поставлені питання. Висновки викладаються у стислих, лаконічних формулюваннях.

Матеріали, що ілюструють експертний висновок і його результати, додаються до висновку і служать його складовою частиною. Матеріали про хід та умови експертного дослідження зберігаються в судово-експертній установі. На вимогу органу або особи, призначило експертизу, вони представляються для залучення до справи.

Висновок судового експерта є доказом у справі і оцінюється особою, яка провадить дізнання, слідчим, прокурором, суддею, судом з точки зору його обгрунтованості, достовірності, повноти, дотримання встановлених для виробництва експертизи порядку і правил.

Висновок експерта не є обов'язковим для органу або особи, яка призначила експертизу, проте їх незгоду з висновком повинна бути мотивована. Висновки у справі не можуть бути засновані на висновку експертизи, що суперечать обставинам, ймовірно встановленим іншими шляхами.

Слідчий, як самостійна процесуальна особа, у своїх висновках і в оцінці доказів по справі не зв'язаний висновком експерта, тому свої мотиви незгоди він може викласти в обвинувальному висновку, або в постанові про припинення справи, або при призначенні додаткової, повторної експертизи.

Висновок експерта-бухгалтера оцінюється слідчим або судом з їхньої внутрішньому переконання, заснованого на всебічному, повному і об'єктивному розгляді всіх обставин справи в їх сукупності, керуючись законом.