

ЛЕКЦІЯ 2. ПРЕДМЕТ, ОБ'ЄКТ ТА МЕТОДИ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

1. Предмет і об'єкти судово-економічної експертизи

Визначення загального поняття предмета судово-бухгалтерської експертизи ґрунтуються на знаннях у галузі бухгалтерського обліку, потрібних для розв'язання питань, які виникають у судово-слідчій практиці. У кожному конкретному випадку використовується не вся сукупність бухгалтерських знань, а лише ті з них, як і необхідні для відповіді на поставлені запитання. При цьому бухгалтер повинен мати необхідну кваліфікацію і бути компетентним у своїй спеціальності.

В економічній літературі немає єдиного визначення предмета судово-бухгалтерської експертизи. За В. Д. Понікаровом, «...предмет судово-облікової експертизи визначається конкретними поставленими завданнями і змістом питань, які вона вирішує. Як правило, основні питання, на які експерт повинен дати відповідь у своєму висновку, пов'язані з обґрунтуванням висновків проведеної ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства, яке перевіряється».

Як зазначає Л. Ф. Алексеева в «Основах судово-бухгалтерської експертизи», «...предметом судово-бухгалтерської експертизи слід вважати відображення фінансово-господарської діяльності підприємства у відповідних документах. Отже, предметом судово-бухгалтерської експертизи є бухгалтерські проведення, які відбивають фінансово-господарську діяльність і є її частиною».

За М. І. Камликом, «...предметом судової бухгалтерії є негативні зміни в господарській діяльності підприємств і організацій, які спричинені будь-якими деструктивними факторами».

На наш погляд, предметом судово-бухгалтерської експертизи є бухгалтерські операції, що відбивають фінансово-господарську діяльність і разом з тим є певною мірою її частиною та потребують спеціальних знань експерта-бухгалтера для встановлення істини у конкретній справі.

Це поняття предмета судово-бухгалтерської експертизи базується на тому, що його сутність характеризується такими особливостями:

- зв'язком з господарською діяльністю;
- відображенням у бухгалтерському обліку;
- колом питань, поставлених слідчим (судом) експерту-бухгалтеру;

- наявністю висновку, зробленого спеціалістом у галузі бухгалтерського обліку.

Проте необхідно розрізнити поняття судово-бухгалтерської експертизи як дослідження явищ господарської діяльності і як предмета судово-бухгалтерської експертизи, яка проводиться у конкретній справі.

У першому випадку *предметом експертизи* є питання, які входять до компетенції бухгалтера-експерта, у другому — *предметом експертизи* є питання слідчого або суду, що поставлені бухгалтеру-експерту в конкретній справі.

Поняття предмета судово-бухгалтерської експертизи тісно пов'язане з поняттям об'єкта експертного дослідження.

Об'єктами судово-бухгалтерської експертизи є:

1. Облікові бухгалтерські документи.
 2. Облікові реєстри, в яких відображені господарські операції (книги, журнали-ордери, оборотні відомості, картки обліку тощо).
 3. Комп'ютерна інформація.
 4. Документи бухгалтерської звітності (звіти касирів, авансові звіти, товарні звіти матеріально відповідальних осіб та ін.).
 5. Форми фінансової звітності підприємства.
 6. Матеріали інвентаризацій (інвентарні описи, звіряльні відомості, протоколи рішень інвентаризаційних комісій, пояснення матеріально відповідальних осіб).
 7. Акти проведених ревізій.
 8. Інші офіційні документи (накази про прийняття на роботу і звільнення, трудові договори і контракти, договори про матеріальну відповідальність, листування з банками, різні довідки тощо).
 9. Протоколи допитів обвинувачуваних та свідків, протоколи очних ставок, огляд і вилучення документів.
 10. Неофіційні документи, що мають значення для судово-бухгалтерської експертизи.
 11. Висновки експертів інших галузей знань (товарознавчої, будівельної, технологічної та ін.).
 12. Інші документи, що регламентують діяльність суб'єкта.
- Експерт-бухгалтер може досліджувати лише ті документи, які є в справі і надані йому слідчим або судом.
- Якщо в основу дослідження покладена лише ксерокопія документа, то експерт має зазначити це у своєму висновку.
- Документ, наданий на дослідження експерту, має бути перевіреним ним як з формального боку, так і за суттю відображених у ньому операцій. Згідно з Положенням про документальне забез-

печення записів у бухгалтерському обліку (затверджене наказом Міністерства України від 24.05.1995 р. № 88) для того щоб, документ мав юридичну силу і доказовість, він має містити всі передбачені обов'язкові реквізити.

Усі документи, з якими працює експерт, можна класифікувати як доброякісні та недоброякісні.

Експерт-бухгалтер не вправі втручатися у вирішення питання про дійсність документів — це виходить за межі його компетенції.

До об'єктів судово-бухгалтерської експертизи належить уся первинна документація, в якій із застосуванням грошових та натуральних вимірників відображається фінансово-господарська діяльність суб'єкта, а також бухгалтерські регістри, фінансова звітність, розпорядчі та інші документи, дані автоматизованої системи обробки інформації, що регламентують діяльність суб'єкта.

2. Методи, методичні прийоми і процедури судово-бухгалтерської експертизи

У широкому значенні метод — це:

- спосіб пізнання, дослідження об'єктів, явищ;
- прийом, спосіб або характер діяльності.

Кожна наука, у тому числі й судово-бухгалтерська експертиза, досліджує свій предмет за допомогою загальнонаукових і власне наукових методів.

Методом судово-бухгалтерської експертизи є сукупність методичних прийомів і способів, які застосовуються експертом-бухгалтером під час дослідження документів та інших матеріалів, наданих йому слідчим або судом.

Розвиток судово-бухгалтерської експертизи як економіко-правової дисципліни нерозривно пов'язаний зі створенням її методології, яка включає в себе систему загальнонаукових і власне наукових методів і прийомів дослідження (рис. 2.1).

Загальнонаукові методи є сукупністю принципів і категорій матеріалістичної діалектики та загальнонаукової теорії пізнання.

Вони базуються на використанні таких прийомів, як аналіз і синтез, індукція і дедукція, абстрагування і конкретизація, аналогія, моделювання, системний і функціонально-вартісний аналіз.

Таким чином, загальнонаукові методи в практиці органів внутрішніх справ частіше за все використовуються для виявлення ознак скоєння корисливих правопорушень.



Рис. 2.1. Схема методів та методичних прийомів
судово-бухгалтерської експертизи

Власне наукові методи дослідження розроблені на основі досягнень економічних і юридичних наук, досвіду слідчої, контрольно-ревізійної і судово-експертної практики. До них належать такі прийоми:

- 1) розрахунково-аналітичні;
- 2) документальні;
- 3) органолептичні;
- 4) узагальнення, оцінювання та реалізація результатів експертизи.

Розрахунково-аналітичні прийоми включають:

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

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

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

Документальні прийоми судово-бухгалтерської експертизи включають такі види контролю наданих матеріалів:

- формальну й арифметичну перевірки документів;
- нормативно-правову оцінку відображених у документах господарських операцій;
- логічний контроль об'єктивної можливості виконання документально оформлених господарських операцій;
- цілковите і нецілковите (у т. ч. вибіркове) спостереження;
- зустрічну перевірку документів або записів у облікових регістрах через порівняння їх з однойменними чи взаємозв'язаними даними підприємств і організацій, з якими підприємство, що перевіряється, має господарські зв'язки;
- спосіб зворотного рахунку, що ґрунтується на попередній експертній оцінці матеріальних витрат, з метою подальшого визначення (зворотним рахунком) величини безпідставних списувань сировини та матеріалів на виробництво окремих видів продукції;

- оцінку законності й обґрунтованості господарських операцій за даними кореспондуючих рахунків бухгалтерського обліку і т. ін.

Ці прийоми є єдиними як під час проведення ревізій, так і в ході бухгалтерської експертизи. Конкретні ж процедури досліджень бухгалтерських документів залежать від способів використання облікових даних для порушень чинного законодавства і маскування зловживань.

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

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

Методи дослідження облікової інформації можна розділити на такі групи:

I. Прийоми дослідження окремого документа.

II. Прийоми дослідження кількох документів, які відображають одну й ту саму або взаємозв'язані операції.

III. Прийоми перевірки відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку.

Використання в судово-експертній практиці прийомів документального дослідження дозволяє дати кількісну та якісну оцінку виявленим недолікам, установити відповідальних за них посадових осіб і визначити розмір їхньої матеріальної відповідальності.

Органолептичні прийоми (експертами застосовуються тільки результати, а проводять такі роботи ревізори та інші спеціалісти) включають:

а) контрольні заміри робіт, що застосовуються для перевірки наявності виконаних будівельно-монтажних робіт, обсягів виробництва, робіт і послуг;

б) суцільні (безперервні) спостереження — прийом статистичного контролю фактичного стану об'єкта (наприклад, проведення хронометражних спостережень під час експертизи норм виробітку);

в) вибіркові спостереження — прийом статистичного дослідження якісних характеристик об'єкта, коли суцільний контроль технічно неможливий (наприклад, для визначення дефектів товарів, які надходять у торгівлю);

г) технологічні експертизи — прийом контролю інженерної і технічної підготовки виробництва, а також якості продукції, що випускається (наприклад, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, який застосовується для визначення обґрунтованості норм витрат матеріальних ресурсів, і вихід готової продукції);

г) службове розслідування — сукупність прийомів перевірки дотримання службовими особами та іншими працівниками нормативно-правових актів, що регулюють виробничі відносини в різних галузях народного господарства;

д) експеримент — науково організований дослід з метою експертного дослідження результатів виконаних процесів.

Методичні прийоми узагальнення, оцінювання і реалізації результатів експертного дослідження включають класифікацію і групування правопорушень за їхньою економічною однорідністю та хронологічною послідовністю, аналітичну систематизацію даних експертизи способом оформлення таблиць, складання експертного висновку і передачу його правоохоронним органам, оцінку його слідчим і судом, допит експерта і розробку на підставі експертних висновків профілактичних заходів, спрямованих на зміцнення законності і правопорядку.

Усі згадані прийоми можна поділити на прийоми загальної методики та прийоми часткової методики.

Прийоми загальної методики є однаковими для всіх видів контролю (ревізія, аудит) і застосовуються експертом незалежно від характеру злочину, який розслідується, галузі економіки і специфіки підприємства (методи економічного аналізу, прийоми документального дослідження і методи фактичного контролю).

Проте способи скоєння злочинів у різних галузях економіки мають свої характерні риси і специфіку відображення в обліку. Тому експерт-бухгалтер нарівні із загальними прийомами застосовує і часткові.

Прийоми часткової методики залежать від характеру правопорушень, місця їх скоєння, особливостей документування і обліку операцій, що застосовуються на конкретному підприємстві.

Сукупність часткових прийомів, які використовуються в процесі дослідженні матеріалів конкретних справ, становить зміст часткової методики судово-бухгалтерської експертизи, яка постійно визначається експертом-бухгалтером залежно від його досвіду і кваліфікації для розв'язання конкретно поставлених питань.