

**МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ**

**НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ВНУТРІШНІХ СПРАВ**

Кафедра оперативно-розшукової діяльності та національної безпеки

**Курс лекцій з навчальної дисципліни**

**«СУДОВА БУХГАЛТЕРІЯ»**

**КИЇВ – 2025**

**УДК: 343**

**Авторський колектив:**

**Лариса ГЕРАСИМЕНКО**, завідувач кафедри оперативно-розшукової діяльності та національної безпеки, кандидат юридичних наук, професор, полковник поліції;

**Маріанна КОЩИНЕЦЬ**, професор кафедри оперативно-розшукової діяльності та національної безпеки, кандидат економічних наук, доцент;

**Людмила ФЕДОРЮК**, доцент кафедри оперативно-розшукової діяльності та національної безпеки.

Схвалено науково-методичною радою НАВС Національної академії внутрішніх справ (протокол № 6 від 19.06.2025)

**Рецензенти:** *Ганна КОЗАЧЕНКО* - професор кафедри економіко-правових дисциплін Національної академії внутрішніх справ, доктор економічних наук, професор  
*Володимир ШАБЛИСТИЙ* - директор навчально-наукового інституту права та інноваційної освіти Дніпровського державного університету внутрішніх справ, доктор юридичних наук, професор

**Судова бухгалтерія** : курс лекцій / за ред. Лариси Герасименко. Київ. : НАВС, 2025. 144 с.

© Герасименко Л., теми 2, 3.

© Кощинець М. теми 4, 5

© Федорюк Л., тема 1

Національна академія внутрішніх справ, 2025

## **ЗМІСТ**

|                                                                                                 |            |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Тема 1. Судова бухгалтерія: предмет, методи та завдання.....</b>                             | <b>4</b>   |
| <b>Тема 2. Теоретичні аспекти бухгалтерського обліку<br/>як основи судової бухгалтерії.....</b> | <b>24</b>  |
| <b>Тема 3. Первинні бухгалтерські документи. Фінансова<br/>звітність.....</b>                   | <b>47</b>  |
| <b>Тема 4. Судово-бухгалтерська експертиза.....</b>                                             | <b>81</b>  |
| <b>Тема 5. Інформаційне забезпечення судово-бухгалтерської<br/>експертизи .....</b>             | <b>112</b> |

## **ЛЕКЦІЯ 1**

### **СУДОВА БУХГАЛТЕРІЯ: ПРЕДМЕТ, МЕТОДИ ТА ЗАВДАННЯ.**

#### **ВСТУП**

1. Предмет, об'єкт та метод судової бухгалтерії.
2. Завдання судової бухгалтерії.
3. Використання судової бухгалтерії в юридичній практиці.

#### **ВИСНОВКИ**

## ВСТУП

Кардинальні зміни в економіці нашої держави, пов'язані з переходом України до ринку, зміною форм власності, а відтак ускладненнями у правозастосовній практиці, особливо у боротьбі зі злочинністю у сфері економіки, вимагають від працівників правоохоронних органів глибокого осмислення суті цих явищ і процесів. Для цього необхідно володіти не лише юридичними та спеціально-правовими знаннями, але й навичками бухгалтерського обліку, аналізу господарської діяльності, тобто мати спеціальну економічну підготовку.

Дієвим інструментом в оволодінні цими знаннями з метою використання їх в юридичній практиці, є комплексна економіко-правова дисципліна **судова бухгалтерія**.

Судова бухгалтерія як навчальна дисципліна являє собою комплексну економіко-правову дисципліну, де в результаті інтеграції і диференціації економічних та правових знань формується нове коло знань. Значне місце в дисципліні відведено функціональним аспектам бухгалтерського обліку, розкриттю його призначення у суспільному житті, соціальному регулюванню обліку.

### 1. Предмет, об'єкт та метод судової бухгалтерії.

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

**Предметом судової бухгалтерії є негативні зміни в господарській діяльності підприємств і організацій, викликані будь-якими деструктивними чинниками.** Дисципліна розробляє спеціальні прийоми

виявлення негативних явищ, методику використання економічних і бухгалтерських знань у слідчій та судовій практиці.

**Об'єкти судової бухгалтерії передусім** - це матеріальні носії інформації економічного характеру (бухгалтерські дані та звіти, планові та аналітичні документи), в яких відображуються як позитивні, так і негативні зміни економіки, бухгалтерського обліку та контролю, аналізу господарської діяльності.

**Метод судової бухгалтерії** - це сукупність прийомів і способів, що використовуються уповноваженими суб'єктами для виявлення ознак протиправної діяльності, відображених у джерелах облікової інформації.

Розвиток судової бухгалтерії як економіко-правової дисципліни нероздільно пов'язаний із створенням її методології, що включає в себе систему загальнонаукових і часткових методів та прийомів дослідження.

*Загальнонаукові методи* становлять сукупність принципів та категорій загальнонаукової теорії пізнання. Вони базуються на використанні таких прийомів, як аналіз і синтез, індукція і дедукція, аналогія і моделювання, абстрагування і конкретизація. Загальнонаукові методи в практиці діяльності правоохоронних органів найчастіше використовуються для розпізнавання та виявлення ознак вчинення корисливих правопорушень.

*Часткові(спеціальні) методи* дослідження, розроблені на основі досягнень економічної та юридичної науки, поділяються на:

- *аналітично-розрахункові методи;*
- *документальні методи;*
- *методи фактичного контролю.*

**До аналітично-розрахункових методів** належать: економічний аналіз, бухгалтерський аналіз, економіко-математичні методи, відновлення натурально-вартісного обліку товарно-матеріальних цінностей, метод зворотної калькуляції, метод контрольного порівняння залишків.

**Метод економічного аналізу** ґрунтується на обліку взаємозв'язку й взаємообумовленості різних економічних показників, які в умовах нормальної економічної діяльності взаємопов'язані. Взаємозв'язок показників має зазвичай добре вивчені характеристики та зумовлений взаємодією економічних процесів. Взаємозв'язок і взаємообумовленість показників порушуються, коли приховуються певні неправомірні дії, зазначена невідповідність є досить показовою.

До економічного аналізу належать: метод сполучених зіставлень, метод спеціальних розрахункових показників, метод стереотипів, метод коригувальних показників та ін.

**Метод бухгалтерського аналізу.** Суть методу — системне дослідження бухгалтерського обліку (баланс; рахунки та подвійний запис; оцінювання і калькуляція; інвентаризація і документація) для виявлення облікових невідповідностей і відхилень у нормальному ході економічної діяльності.

Облікові невідповідності виявляються:

- у порушеннях взаємозв'язку між елементами методу бухгалтерського обліку (баланс і рахунки, калькуляція і рахунки тощо);
- у відхиленнях від звичайного порядку відображення економічної діяльності в одному з елементів методу бухгалтерського обліку (між аналітичним і синтетичним обліком, між первинними і зведеними документами тощо);
- у порушеннях технологічного процесу облікової роботи (явне виправлення облікових записів, порушення правил обліку, проведення інвентаризацій).

**Економіко-математичний метод** — це *науковий* спосіб вивчення, становлення та розвитку *господарських явищ* і процесів. Він є сукупністю прийомів й способів дослідження *господарської діяльності* будь-якого *економічного* об'єкта шляхом виявлення та визначення взаємозв'язку і змін його *параметрів*, кількісного та якісного *вимірювання* впливу окремих *факторів* та їхньої сукупності на ці зміни.

**Документальні методи** включають у себе такі прийоми, як: дослідження окремого документа, зустрічна перевірка, взаємний контроль.

Методи судової бухгалтерії не залишаються незмінними, оскільки наповнюється новим змістом господарська діяльність в умовах ринку. Їх удосконаленню значною мірою сприяє зв'язок з методами інших економічних та юридичних дисциплін. Судова бухгалтерія використовує методи судово-бухгалтерської експертизи, тобто методи дослідження бухгалтером-експертом слідчих або судових матеріалів. Оскільки дисципліна розроблює спеціальні методики виявлення негативних змін у господарській діяльності то доречно до її методів віднести й **методи фактичного контролю**. Наприклад, під час проведення документальних ревізій або при документуванні корисливих правопорушень ревізор чи оперативний співробітник можуть застосовувати інвентаризацію, контрольний обмір, контрольну закупку, контрольний запуск сировини у виробництво, лабораторний аналіз, комісійну прийомку та відвантаження матеріальних цінностей.

Головне призначення методів судової бухгалтерії полягає у виявленні різноманітних протиріч між відповідними економічними та фінансовими показниками, які містяться в облікових документах.

#### **Методи дослідження документів.**

*Методи дослідження облікових даних поділяють на три групи:*

- Метод дослідження окремого документа.
- Методи дослідження кількох документів, які відображають певну господарську операцію або взаємопов'язані операції.
- Методи дослідження облікових даних, які відображають рух однорідного майна.

**I. Метод дослідження окремого документа** застосовується для виявлення протиріч у змісті документа між окремими зафіксованими у ньому даними, а також з метою визначення дійсності документа (наявність усіх потрібних реквізитів).

Дослідження окремого документу здійснюється за допомогою таких прийомів, як :

- перевірка документів по формі;
- нормативна перевірка;
- арифметична перевірка;
- перевірка відповідності відображених у документі операцій встановленим правилам.

**При перевірці документів по формі (перевірка істинності документа і реквізитів, що містяться в ньому)** визначається повнота і правильність заповнення реквізитів, які характеризують кількісну та якісну сторону господарської операції. Крім того, перевіряється наявність нестережених виправлень, підчисток та дописувань тексту, достовірність підписів відповідних посадових та матеріально відповідальних осіб.

Ознаками підчистки документів можуть бути порушення структури паперу, псування ліній захисної сітки або штрихів тексту, розходження чорнил у записах.

Ознаки дописок тексту є відмінності шрифту, почерк, чорнил тощо.

Про підробку підписів свідчать наявність штрихів, конфігурації підпису і таке інше.

**Нормативна перевірка** полягає у перевірці правильності застосування в документах цін, розцінок, розміру податків, природних витрат, витрат сировини та матеріалів, виходу продукції, дотримання інших нормативів.

**Арифметична перевірка** полягає в контролі за правильністю різних підрахунків, зроблених при складанні конкретного бухгалтерського документа. При *арифметичній перевірці* даних документа встановлюється правильність підсумкових показників як по горизонталі (в наряді на оплату праці перевіряється правильність множення обсягу виконаної роботи на розцінку), так і по вертикалі (правильність підрахунку по рядках у платіжно-розрахунковій відомості). **Арифметична перевірка** дає можливість виявити зловживання, приховані неправильними арифметичними діями.

**Перевірка відповідності відображених у документі операцій встановленим правилам** — це вивчення суті відображеної в документі операції з точки зору її відповідності чинним нормам, правилам та інструкціям.

Отже, застосування методу дослідження окремого документа дає можливість оперативному співробітнику чи ревізору виявити підроблені документи, які є ознакою таких злочинів, як розкрадання майна підприємства і службова підробка.

На практиці бувають випадки, коли відображені в окремому обліковому документі дані не містять у собі яких-небудь протиріч. У той же час зіставлення даних кількох документів, що відображають ті чи інші господарські операції, може привести до виявлення невідповідностей (протиріч).

**Для виявлення таких невідповідностей застосовуються методи дослідження кількох документів, що відображають взаємопов'язані господарські операції, а саме методи зустрічної перевірки і взаємного контролю.**

**Метод зустрічної перевірки** полягає у зіставленні різних примірників документа.

Такою перевіркою встановлюються ознаки розкрадань, вчинених шляхом виправлення даних в окремих документах, складання підроблених і заміни справжніх документів. З її допомогою виявляються зловживання, при яких двосторонні операції по-різному відбиваються в бухгалтерському обліку кожної зі сторін.

Застосовувати зустрічну перевірку доцільно у двох ситуаціях:

- 1) коли знищений тільки один екземпляр документа, а в інших організаціях (підрозділах) екземпляри збереглися;
- 2) коли в результаті здійснення підробки з'явилися розбіжності в змісті різних екземплярів того самого документа. У цьому випадку збереглися всі екземпляри, але зміст окремих документів сфальсифікований.

Таким чином, при зіставленні різних примірників документа можна виявити протиріччя, що свідчать про скоєння злочину, розкриття якого здійснюється оперативно-слідчим шляхом.

Існує багато господарських операцій, які оформлюються документами водному примірнику, наприклад, видача готівки з каси підприємства за розхідним касовим ордером або за розрахунково-платіжною відомістю, оформлення закупівлі сільгосппродукції закупівельною відомістю тощо. Такі операції не можуть підлягати зустрічній перевірці. Стосовно них використовується метод **взаємного контролю**.

**Метод взаємного контролю** полягає в зіставленні облікових даних, що містяться у різних взаємопов'язаних документах, в яких прямо або опосередковано відображається господарська операція.

Метод взаємного контролю може бути застосований для зіставлення даних різних систем обліку - бухгалтерського, оперативного, статистичного. Наприклад, при зіставленні видаткової накладної з дорожнім листком і пропуском на вивіз матеріальних цінностей можна встановити факти прихованого вивозу товару з підприємства.

Використовуючи метод взаємного контролю на практиці необхідно мати на увазі, що він допомагає не тільки викрити ознаку корисливих зловживань, але й підтвердити або спростувати ознаку скоєння злочину.

**Методами аналізу облікових даних, які відображають рух однорідних матеріальних цінностей є, а саме:**

- методу відновлення кількісно-сумового обліку;
- методу контрольного зіставлення залишків;
- методу зворотної калькуляції.

**Відновлення кількісно-сумового обліку матеріальних цінностей** застосовується у випадках, коли на підставі первинних документів по прибутку та видатку майна в картках аналітичного (складського) обліку необхідно відновити. . точніше відтворити облік майна за кількісними показниками. Цей

метод використовується при виявленні корисливих зловживань як на підприємствах, де облік проводиться за вартістю товарів (груповий облік), в підприємствах торгівлі, так і в підприємствах, де застосовується натурально-вартісний облік руху матеріальних цінностей.

***Одним із методів виявлення ознак розкрадань за документами є метод контрольного зіставлення залишків матеріальних цінностей.*** Цей метод застосовується в торговельних організаціях, в яких видаток (продаж) товарів не документується, що робить неможливим проведення в них повного відновлення кількісно-сумового обліку.

*При контрольному зіставленні залишків порівнюються дані про рух товарів за певний інвентаризаційний період, що містяться в таких документах:*

- а) інвентаризаційний опис на початок періоду (встановлюються залишки товарів, які були в наявності на початок періоду);
- б) документи, що відображають надходження товару за цей інвентаризаційний період (накладні, забірні листи, рахунки-фактури);
- в) документи, які відображають видаток товарів за цей період (продаж товарів за безготівковим рахунком, у кредит, повернення готових страв на кухню тощо);
- г) інвентаризаційний опис на кінець інвентаризаційного періоду (встановлюється фактична кількість товарів).

### **Методи фактичного контролю за господарськими операціями.**

У практичній діяльності правоохоронних органів зустрічаються замасковані розкрадання й інші корисливі злочини, які в даних бухгалтерського обліку не відображені. У таких випадках допомагають викрити протизаконні господарські операції методи фактичного контролю, які передбачають перевірку матеріальних цінностей у натурі, а саме:

- інвентаризація;
- контрольний обмір;

- контрольної закупка;
- лабораторний аналіз;
- метод контрольного запуску сировини у виробництво;
- комісійна прийомка або комісійне відвантаження матеріальних цінностей.

**Одним із основних методів фактичного контролю є інвентаризація,** за допомогою якої встановлюються фактичні залишки матеріальних цінностей у місцях їх зберігання. Інвентаризація використовується при проведенні багатьох профілактичних і оперативно-розшукових заходів, спрямованих на попередження та виявлення розкрадань майна підприємств незалежно від форм власності.

*Важливим засобом виявлення корисливих правопорушень у галузі будівництва є такий метод фактичного контролю, як контрольний обмір,* що полягає в зіставленні звітних даних про виконані обсяги робіт з фактичним обсягом виконаних робіт. Він часто використовується при проведенні комплексних ревізій у будівництві за участю ревізора та спеціалістів відповідної будівельної організації. Ініціатором проведення контрольного обміру може бути банк, який фінансує будівництво. У такому випадку банк надсилає письмове повідомлення замовнику і підрядчику щодо місця і часу його проведення.

Перед початком контрольного обміру об'єкту аналізується первинна документація: актив прийомки в експлуатацію державними приймальними комісіями виробничих потужностей та об'єктів, бухгалтерські документи про списання будівельних матеріалів, журнали обліку виконаних робіт, наряди робітників, шляхові листи, товарно-транспортні накладні та інші документи.

Контрольний обмір дозволяє перевірити в натурі фактично виконаний обсяг будівельно-монтажних робіт, законність і доцільність списання будівельних матеріалів та заробітної плати, правильність розрахунків із замовником. Крім того, за його допомогою можна встановити факти завищення

виконаних або незапроцентованих робіт. При виявленні завищеної вартості виконаних робіт не допускається залік вартості виконаних, але не включених в акти прийомки робіт.

За результатами контрольного обміру ревізор складає акт і відомість перерахунку вартості робіт. Ці документи є комісійними і підписуються ревізором, представниками замовника та підрядчика.

*До методу фактичного контролю належить також **метод контрольної закупки**.* Він використовується для виявлення обману при відпуску продукції, а також з метою підтвердження або спростування відомостей про розкрадання товарів та грошових коштів у підприємствах торгівлі та громадського харчування.

Для проведення контрольної закупки ініціатор (ревізор, оперативний працівник) як рядовий покупець у присутності не менше двох представників громадськості просить відпустити йому певну кількість товарів. Після того, як товар зважено або відміряно і продавець повернув покупцеві чек про оплату цього товару, оперативний працівник поліції оголошує, що ним проводиться контрольна закупка. У присутності продавця, керівника торгового підприємства та представників громадськості робітник поліції перевіряє фактичну вагу або міру відпущеного товару, про що складається акт контрольної закупки, який підписується всіма учасниками перевірки.

У підприємствах громадського харчування таким чином проводиться контрольна закупка страв. При цьому серед представників громадськості, які беруть участь у проведенні закупки, повинен бути товаровознавець-харчовик. До участі у відборі страв на пробу з метою визначення певних відхилень у вартості, якості тощо залучаються, крім офіціанта, шеф-повар і керівник підприємства громадського харчування. У разі необхідності страви, які були об'єктом контрольної закупки, направляються в харчову лабораторію для дослідження.

**Лабораторний аналіз** також належить до методів фактичного контролю.

*Для виявлення ознак розкрадання сировини, матеріалів та готової продукції, а також для документування шляхів утворення їх лишків на промислових підприємствах широко застосовується **метод контрольного запуску сировини у виробництво**.*

Використання даного методу передбачає визначення дійсної кількості сировини, необхідної для випуску одиниці продукції, а також перевірку правильності застосування норм витрати сировини, відходів та її втрат на різних стадіях технологічного процесу.

Для проведення контрольного запуску сировини у виробництво створюється комісія на чолі з ревизором, до якої входять представники громадськості та технологи.

Контрольний запуск проводиться в присутності матеріально відповідальних осіб: майстра та начальника виробничого цеху. За підсумками запуску сировини у виробництво складається акт, який підписується всіма членами комісії і матеріально відповідальними особами.

Ефективність даного методу значно підвищується при паралельному проведенні інвентаризації сировини і матеріалів на складі та інвентаризації продукції на складі готової продукції.

У практичній діяльності контролюючих органів зустрічаються ситуації, коли основною причиною створення нестач та лишків матеріальних цінностей є недовіз або недовантаження товарів при їх надходженні від постачальників, або, навпаки, при їх відвантаженні споживачам.

Для підтвердження таких відомостей оперативний працівник або ревизор може **провести комісійну прийомку або комісійне відвантаження матеріальних цінностей**, про що складається відповідний акт. Цей акт підписується всіма членами комісії та матеріально-відповідальною особою.

## 2. Завдання судової бухгалтерії.

Судова бухгалтерія виконує такі *основні завдання*:

- ✓ вивчає та усуває деструктивні відхилення у господарській практиці, пов'язаних з економічними злочинами, господарськими правопорушеннями, недоліками в господарській діяльності тощо;
- ✓ вивчає закономірності відображення в системі економічної інформації негативних змін у господарській діяльності, зумовлених деструктивними чинниками;
- ✓ виробляє спеціальні заходи і методи виявлення та усунення цих змін;
- ✓ розробляє наукові основи організації та проведення бухгалтерських, планово-економічних експертиз, ревізій та інвентаризацій; визначає коло питань для вирішення експертами; методики взаємодії слідчих та судових працівників із ревізорами та експертами;
- ✓ 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.

Таким чином, 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.

Отже, судову бухгалтерію як комплексну дисципліну структурно можна поділити на три частини. У першій частині висвітлюються основні положення судової бухгалтерії та основи бухгалтерського обліку. У другій частині наводяться особливості обліку та галузеві методики використання документів при виявленні та розслідуванні корисливих злочинів. Третя частина присвячена використанню спеціальних економічних та бухгалтерських знань при виявленні та розслідуванні корисливих злочинів, а саме під час проведення ревізії та судово-бухгалтерської експертизи.

### **3. Використання судової бухгалтерії в юридичній практиці.**

У сучасній юридичній та правоохоронній діяльності, особливо коли йдеться про розслідування та судові розгляди кримінальних проваджень, пов'язаних зі злочинами проти власності у сферах економіки та службової діяльності, юристи стикаються з комплексними питаннями. Ці питання часто вимагають глибоких знань у галузях бухгалтерського обліку, економіки, технології виробництва та товарознавства.

Практичний досвід показує, що навіть найретельніше сплановані та продумані злочини, спрямовані проти власності, залишають неминучі сліди. Ці сліди можуть бути виявлені у:

- ✓ Документах бухгалтерського обліку: фінансові звіти, регістри, первинні документи.
- ✓ Економічних та технічних документах: бізнес-плани, кошториси, виробничі нормативи.
- ✓ Технологічних процесах: зміни у виробничих циклах, відхилення від стандартів.
- ✓ Споживчих якостях виготовленої продукції: невідповідність якості, подроби.

Тому вони стають предметом наукового зацікавлення і вивчення з метою не тільки знешкодження та розкриття подібних злочинів, а й запобігання ним. Ось чому дуже важливим і ефективним складником професійної компетенції юриста у площині успішного вирішення таких питань є знання основ бухгалтерського обліку, економічного та документального аналізів, уміння правильно і вчасно призначати документальні ревізії, судово-економічні, планово-економічні, комплексні та інші експертизи, аналізувати результати інвентаризацій, ревізій, експертиз та вміти використовувати економічну інформацію. Всі ці та інші питання розглядає і вивчає спеціальна дисципліна — судова бухгалтерія.

Сучасний фаховий професіоналізм вимагає від юристів постійного застосування різноманітних джерел інформації та об'єктів дослідження з різних галузей знань, таких як економіка, товаровознавство, технологія виробництва та бухгалтерський облік. Наприклад, юрист, який працює на підприємстві, має постійно вирішувати бухгалтерські питання під час оформлення претензійно-позовних документів, стягнення дебіторської заборгованості, беручи участь в інвентаризаціях та ревізіях. Слідчий, суддя, адвокат, прокурор мусять розумітися на типових характеристиках злочинної діяльності у відповідних галузях господарства (що дає змогу виявляти механізм створення слідів в обліковій, плановій та технологічній інформації), пізнавати і розуміти можливості використання фахових економічних та

бухгалтерських знань у кримінальному, цивільному та адміністративному процесах. Судова бухгалтерія активно використовує такі знання і максимально наближує їх до потреб конкретної юридичної практики.

## **ВИСНОВКИ**

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.

Таким чином, гласні методи виявлення та документування злочинів, спрямованих проти майни підприємств, можна об'єднати в три групи, а саме:

- ✓ спеціальні методи економічного аналізу;
- ✓ методи дослідження документів;
- ✓ методи фактичного контролю за господарськими операціями.

## **Література:**

1. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / В. М. Краєвський, О. П. Колісник, Н. В. Гуріна та ін. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2021. 388 с. (Серія «На допомогу студенту УДФСУ», т. 94).
2. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

3. Господарський процесуальний кодекс: Закон України від 6 листопада 1991 року № 1798-XII. - URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12#Text>
4. Дудка Л. М., Головань О. В. Судова бухгалтерія: теорія та практика застосування: навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2019.
5. Закон України “ Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” від 21.12.2017р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
6. Закон України “Про судову експертизу” від 25.02.1995 р., № 4048-XII (зі зміни і доповнення) ). URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>
7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996 –XIV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/>
8. Інструкція про призначення та судових експертиз ти експертних досліджень: Наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>
9. Кощинець М.І. Проблеми нормативно-правового та інформаційного забезпечення судово-бухгалтерських експертиз і шляхи їх вирішення / М.І. Кощинець // Інноваційна економіка. Випуск 79. 2019. №3-4. С. 168-174.
10. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13.04.2015 р. № 4651-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
11. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень: Наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": Наказ Міністерства фінансів

України від 07.02.2013 р. № 73 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 10 "Дебіторська заборгованість": Наказ Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 року №237 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>

14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 11 "Зобов'язання": Наказ Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року № 20 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 "Дохід": Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року №318 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 "Основні засоби": Наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року №92 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 8 "Нематеріальні активи": Наказ Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року №242 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 "Запаси": Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року №246

(зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

20. Організаційно-процесуальні основи судово-економічної експертизи : навч. пос. / Н.Л. Гресь, К.К. Недоступ; М-во освіти і науки України, Нац. техн. ун-т «Дніпровська політехніка». Дніпро : НТУ «ДП», 2020. 155 с.

21. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1998 року № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

22. Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010 р. 2755-VI (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

23. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року №88 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

24. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України 02.09.2014 року №879 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

25. Про затвердження Інструкції про особливості здійснення судово-експертної діяльності атестованими судовими експертами, що не працюють у державних спеціалізованих експертних установах: Наказ Міністерства юстиції України від 12.12.2011 р. № 3505/5 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1431-11>

26. Про затвердження Положення про Центральну експертно-кваліфікаційну комісію при Міністерстві юстиції України та атестацію судових експертів: Наказ Міністерства юстиції України від 03.03.2015 р. №

301/5(зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0249-15#Text>

27. Про затвердження Порядку ведення Реєстру методик проведення судових експертиз: Наказ Міністерства юстиції України від 02.10.2008 № 1666/5 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0924-08#Text>

28. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 року № 419 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/547-2018-%D0%BF#n2>

29. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

30. Ревак І.О. Судова бухгалтерія [Текст] : навч. посіб. / І. О. Ревак [та ін.] ; Львів. держ. ун-т внутр. справ. Львів : ЛьвДУВС, 2018. 327 с.

31. Стельмах Н. Інформаційне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи. Проблеми і перспективи економіки та управління. Випуск 4(28), 2022, С. 203–209. DOI: 10.25140/2411-5215-2021-4(28)-203-209

32. Цивільний процесуальний кодекс України: Закон України від 18 березня 2004 року № 1618-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1618-15#Text>

## **ЛЕКЦІЯ 2**

### **ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЯК ОСНОВИ СУДОВОЇ БУХГАЛТЕРІЇ.**

#### **ВСТУП**

1. Суть та значення господарського обліку.
2. Поняття, принципи та правове регулювання бухгалтерського обліку в Україні
3. Предмет, об'єкти та вимірники в бухгалтерському обліку
4. Поняття методу бухгалтерського обліку та його елементи

#### **ВИСНОВКИ**

## ВСТУП

З розвитком суспільства, особливо за умов ринкової економіки, потреба в обліку постійно зростає. Для нормального функціонування будь-якої ланки ринкової економіки необхідно, щоб учасники, приймаючи рішення, мали правдиву та об'єктивну інформацію про майно, грошовий та фінансовий стан, результати роботи - прибутки, доходи чи збитки, а також про особливості їх, досягнення як на своєму суб'єкті господарювання і, так і у партнерів. Таку інформацію надає лише система бухгалтерського обліку.

Водночас кризові явища в економіці, криміналізація більшості її галузей значною мірою є результатом прорахунків у правовому та організаційно-управлінському забезпеченні реформ. За цих умов, проблеми боротьби з економічною злочинністю набувають першочергового значення.

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

### 1. Суть та значення господарського обліку.

**Облік** – це процес, який складається з операцій спостереження, сприйняття, вимірювання та фіксації (реєстрації) фактів, явищ природи чи суспільного життя. Якщо процес обліку здійснюється над господарськими об'єктами, то такий облік називається господарським.

Перш ніж приступити до вивчення бухгалтерського обліку, необхідно ознайомитися в загальних рисах з господарським обліком, господарською діяльністю країни, підприємства. Це дасть змогу краще зрозуміти особливості обліку, повніше й глибше усвідомити його.

**Господарський облік** відображає всі процеси, які пов'язані як із господарською діяльністю країни в цілому, так і з діяльністю підприємств, зокрема (незалежно від форм власності). Господарська діяльність спрямована на отримання доходу в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах. У сільському господарстві господарський облік забезпечує користувачів інформацією про кількісний та якісний стан земель, зміни в правах власності, користуванні та цільовому використанні сільськогосподарських угідь. Господарський облік включає в себе: виробництво продукції, реалізацію її, визначення фінансових результатів діяльності, сплату податків та розподіл отриманого прибутку.

**Економіка України складається із галузей** - промисловості, сільського господарства, будівництва, торгівлі, транспорту тощо. Кожна галузь складається з окремих підприємств і організацій, які відносяться до різних форм власності. До них належать заводи, фабрики, шахти, фермерські господарства, торговельні підприємства тощо.

**Будь-яка діяльність, пов'язана з виробництвом, обміном та споживанням матеріальних і нематеріальних цінностей, наданням та використанням послуг, є господарською діяльністю підприємства країни.**

Для здійснення господарської діяльності кожне підприємство має в своєму розпорядженні необхідні **господарські засоби** - будівлі, машини, обладнання та інші засоби, виробничі запаси, грошові кошти та **джерела цих господарських засобів**. Поряд з господарськими засобами необхідною умовою господарської діяльності є **праця**. Витрати праці включаються разом із матеріальними витратами та іншими засобами виробництва до вартості виготовлюваних виробів (робіт, послуг), уречевлюються в них.

**Господарська діяльність підприємства складається із господарських процесів, котрі поділяються на господарські операції.**

Так, на виробничому підприємстві (фабриці, заводі) характерні операції із закупівлі сировини та інших матеріалів складають у своїй сукупності **процес заготівлі**; операції з виготовлення виробів із сировини та інших виробничих запасів утворюють **процес виробництва**; операції з продажу вироблених виробів належать до **процесу реалізації**.

**Господарська операція** – це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов’язань, власному капіталі підприємства.

Кожне підприємство (підприємець) веде господарську діяльність за власним планом або за встановленим для нього державним планом (для державного підприємства).

Господарська діяльність кожного підприємства (підприємця) вимагає планування, управління і контролю. Щоб керувати підприємствами різних форм власності і всім народним господарством України, необхідно мати відомості про господарську діяльність кожного підприємства: розміри й склад його засобів, коштів, розвиток окремих галузей тощо. Всі ці відомості можуть бути одержані лише завдяки обліку.

Отже, ***господарський облік*** – це облік господарської діяльності підприємства та суспільства загалом, тобто це спостереження, сприйняття, вимірювання та фіксації (реєстрації) господарських фактів і явищ та господарських процесів (виготовлення продукції, надання послуг, реалізація, розподіл фінансових результатів тощо).

Залежно від природи облікової інформації господарський **облік** поділяють на такі взаємопов’язані між собою види:

- ✓ Оперативно – технічний
- ✓ Статистичний
- ✓ Бухгалтерський

**Оперативно – технічний облік** ведеться безпосередньо на місцях здійснення господарських операцій (реєстрація виходу працівників на роботу,

щоденні витрати сировини, матеріалів, щоденний випуск продукції тощо), у тому числі тих, які не можуть бути відображені іншими видами обліку. Дані оперативно – технічного обліку необхідні для поточного спостереження за розвитком господарських процесів, їх оперативного планування, аналізу й управління.

**Статистичний облік** ведеться з метою вивчення (спостереження, відображення, опрацювання) і контролю масових і окремих типових господарських операцій, процесів та явищ. Так, за допомогою статистичного обліку вивчається рівень продуктивності праці, забезпеченість працівників житлом, чисельність населення, середня заробітна плата працюючих у країні тощо. У статистичному обліку використовуються такі спеціальні, властиві йому методи, як зведення та групування, експертна оцінка, методи середніх чисел тощо.

Таким чином, на основі статистичного обліку визначаються кількісні й якісні показники роботи кожного підприємства. Операції та явища підлягають статистичному спостереженню, групуванню, обчисленню середніх та відносних величин, індексів, побудови рядів динаміки, аналізу тощо. Виходячи з цього, **статистичний облік являє собою систему вивчення, узагальнення і контролю за масовими явищами, що мають загальнодержавний характер.**

**Бухгалтерський облік** є законодавчо визначеним і регульованим централізовано, на єдиних засадах і принципах подвійного запису, відповідно до національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

## **2. Поняття, принципи та правове регулювання бухгалтерського обліку в Україні**

Відповідно до ЗУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" №996-XIV від 16 липня 1999 р. із змінами і доповненнями (Розд.1, ст. 1) **бухгалтерський облік - це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Облік ґрунтується на суворому дотриманні документації та здійснюється на основі державних правових актів, тобто на основі правових чинників, що передбачають виникнення виробничих підрозділів (цех, бригада, ланка, виробник) та існування різних організаційно-правових форм підприємництва (малий бізнес, колективний бізнес, акціонерний бізнес).**

**Бухгалтерський облік - є основою економічної інформації підприємства, основою інформаційного забезпечення процесу управління.**

Організація єдиної системи господарського обліку перебуває у підпорядкуванні Кабінету Міністрів України.

Керівними органами бухгалтерського обліку в управлінні економікою підприємства є **Міністерство фінансів України і Державна служба статистики України**, які погоджують між собою усі методологічні питання відповідно до бухгалтерського обліку

Міністерство фінансів України здійснює методологічне керівництво бухгалтерським обліком і звітністю, керує розробкою типових Планів рахунків бухгалтерського обліку, розробкою національних стандартів бухгалтерського обліку, розробляє національні стандарти бухгалтерського обліку.

Державна служба статистики України - загальне керівництво господарським обліком та статистикою, встановлює єдину методологію

розрахунку показників, уніфікує форми звітності в Україні, розробляє та затверджує єдині форми первинного обліку.

**З 01 січня 2000 р. порядок організації і ведення бухгалтерського обліку в Україні регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 р. і Національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.**

Для ведення бухгалтерського обліку фінансово – господарської діяльності підприємства необхідно:

- ✓ Знати законодавчу і нормативну базу щодо ведення бухгалтерського обліку;
- ✓ Уміти оформляти й обробляти первинні бухгалтерські документи та реєстри;
- ✓ Складати бухгалтерську звітність, аналізувати отриманні результати, звітувати перед зацікавленими особами.

В свою чергу в умовах ринкових відносин бухгалтерський облік диференціюється за *сферою діяльності та за обліковими функціями*.

**За сферою діяльності** бухгалтерський облік поділяється на: *виробничо-господарський* (тобто облік, який ведеться в галузях матеріального виробництва економіки України); облік виконання бюджету (бюджетний облік в податкових адміністраціях, казначействі); *облік у невиробничій* (переважно в соціальній) *сфері* (установи освіти, охорони здоров'я, силові структури, оборони країни тощо, які фінансуються з бюджету); *банківський облік*. За об'єктами обліку, планом рахунків, специфікою ведення ці види обліку суттєво відрізняються один від другого.

**За обліковими функціями** облік поділяється на управлінський, фінансовий та податковий.

**Фінансовий облік** є обов'язковим для всіх суб'єктів господарювання, чітко регламентується державою, правила його ведення однакові для всіх підприємств, інформація носить відкритий характер та стосується обліку всіх без винятку об'єктів обліку, використовується внутрішніми й зовнішніми користувачами і організується для формування вартісних показників, що необхідні для виявлення зовнішніх зв'язків підприємства (з бюджетом, банком, постачальниками, покупцями тощо) з метою підготовки фінансової звітності.

**Управлінський облік** не є обов'язковим для ведення, рішення про його організацію приймає керівництво підприємства, правила його ведення підприємство розробляє самостійно, інформація становить комерційну таємницю та стосується обліку витрат, доходів, фінансових результатів в розрізі структурних підрозділів, каналів постачання та збуту, видів продукції, як-то: обчислення собівартості придбаних матеріалів, виготовленої продукції, виконання робіт, надання послуг; визначення витрат, розрахунків доцільності виконання робіт; облік доходів за видами продукції та регіонами тощо; визначення результатів господарювання.

Цей вид обліку використовується тільки внутрішніми користувачами, в Україні ведеться тільки великими виробничими підприємствами.

**Податковий облік** є обов'язковим для всіх суб'єктів господарської діяльності, правила його ведення визначаються державою й чітко регламентовані. Він організується особами, які зареєстровані як платники податків для забезпечення контролю за розрахунками підприємства з бюджетом та повноти і своєчасності сплати податків і платежів, використовується органами державної податкової служби.

### 3. Предмет, об'єкти та вимірники в бухгалтерському обліку

Предмет бухгалтерського обліку складається з окремих елементів, складників, які називають об'єктами. Під об'єктом обліку розуміють конкретний засіб (майно), джерело його утворення та їх рух у процесі відтворення.

Якщо кругообіг капіталу (господарських засобів) в процесі відтворення є **предметом** бухгалтерського обліку, то окремі його складові частини або стадії, окремі види засобів, що беруть участь у здійсненні кругообігу, є **об'єктами обліку**.

Слід зазначити, що предмет бухгалтерського обліку обмежується рамками господарюючого суб'єкта. Предметом обліку є не самі об'єкти в їх фізичному розумінні, а інформація про них, яка необхідна для управління.

**Отже, предмет бухгалтерського обліку включає реальні господарські процеси, явища, які відображаються в бухгалтерському обліку (на підставі нормативних документів), що зумовлюють рух активів, а також джерел їх утворення - пасивів.**

Предмет бухгалтерського обліку охоплює весь процес відтворення -тобто виробництво, розподіл, обіг та споживання. Так, на цукровому заводі предметом бухгалтерського обліку є процес виробництва, реалізації цукру тощо; на машинобудівельному підприємстві - процес виробництва машин, обладнання тощо та їх відтворення.

Таким чином, об'єкти, що обліковуються за економічним змістом та призначенням, можна об'єднати в три групи:

- ✓ **Господарські засоби (майно);**
- ✓ **Джерела господарських засобів;**
- ✓ **Господарські процеси.**

Майно підприємства — це основні і оборотні засоби, що належать підприємству, розмір яких відображається в бухгалтерському балансі. Оскільки майно відображають в активі балансу, то прийнято майно називати активами.

**Активи** (від лат. — діяльний, активний) — це ресурси, отримані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до збільшення економічних вигод у майбутньому.

Визначення активів базується на таких основних положеннях:

**1. Виникнення ресурсів у результаті минулих подій.** Це означає, що, наприклад, поява матеріальних ресурсів у підприємства пов'язана з реальною подією - їхнім придбанням у постачальника, а не з абстрактним наміром підприємства їх придбати.

**2. Здійснення контролю над ресурсами з боку підприємства, в основі якого лежить наявність права власності на ресурси.** Так, наприклад, якщо компанія А орендує будинок, що належить компанії Б, без права його викупу на умовах операційної оренди, то цей будинок не відноситься до активів компанії А, хоча і використовується нею протягом установленого договором оренди терміну. У даному випадку контроль над ресурсами (будинком, зданим в операційну оренду) продовжує залишатися у орендаря, тому саме він і відображає відповідний об'єкт у складі власних активів на своєму балансі, а орендар відображає такий об'єкт за балансом.

**3. Спроможність активу давати в майбутньому економічну вигоду,** що означає здатність ресурсів прямо чи непрямо забезпечувати надходження грошових коштів чи інших активів на підприємство. Наприклад, запаси матеріалів визнаються активом, оскільки вони можуть бути використані для виготовлення продукції, що надалі буде реалізована, а це приведе до надходження грошових коштів у вигляді виручки від реалізації, тобто до одержання певної економічної вигоди.

**Активи** поділяються за багатьма класифікаційними ознаками, серед яких, з точки зору бухгалтерського обліку, основними є такі:

- ✓ за формами функціонування (*матеріальні, нематеріальні, фінансові*);
- ✓ за характером участі в процесі обороту (*необоротні, оборотні*);
- ✓ за ступенем ліквідності (*ліквідні, не ліквідні*);
- ✓ за монетарною ознакою (*монетарні, немонетарні*);
- ✓ за участю у виробничому процесі (*засоби у сфері виробництва, у сфері обігу, невиробничі засоби*);
- ✓ за видами діяльності (*засоби, які використовуються в основній, операційній, фінансовій та інвестиційній діяльності*);
- ✓ за нарахуванням зносу (амортизації) (*засоби, які підлягають амортизації і на які амортизація не нараховується*).

### **Пасиви підприємства**

На питання, звідки беруться ресурси, за рахунок чого вони формуються, відповідає **класифікація господарських засобів за джерелами їх формування та цільовим призначенням (пасивів)**.

Раніше мова йшла про те, що для початку господарської діяльності необхідно сформувати стартовий капітал. Надалі підприємство набуває можливість додатково залучати кредити банку або придбавати ресурси в борг. Тут і криється відповідь на поставлене запитання: активи підприємства можуть бути сформовані за рахунок двох найважливіших джерел: власного капіталу і зобов'язань перед іншими підприємствами й особами, тобто залученого або запозиченого капіталу. Отже, другою групою об'єктів обліку виступають **джерела формування активів - капітал і зобов'язання**.

Поняття «капітал» у житті звичайно сприймається як «власність». Так, права кожного власника на майно підприємства і на участь у його прибутку визначаються часткою вкладених коштів. У момент створення підприємства

його капітал втілюється у внесених засновниками активах і оцінюється за вартістю всього майна підприємства. На цьому етапі, коли підприємство ще не має зовнішньої заборгованості, **власний капітал** дорівнює сумі активів:

$$\text{Власний капітал} = \text{Активи (економічні ресурси)}$$

У процесі господарської діяльності підприємство здійснює операції, що призводять до виникнення у нього різноманітних зобов'язань перед юридичними і фізичними особами, наприклад, заборгованості постачальникам за придбані матеріали, заборгованості працівникам із заробітної плати, заборгованості бюджету з нарахованих податків тощо .

Отже, **зобов'язання** - це заборгованість підприємства, що виникла в результаті минулих подій, погашення якої в майбутньому, як передбачається, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Визначення зобов'язань базується на таких основних положеннях:

1.Зобов'язання існують на даний момент і є результатом минулих господарських операцій або подій, наприклад, заборгованість перед постачальниками виникає внаслідок здійснення операції придбання матеріалів та ін.

2.Зобов'язання пов'язані з необхідністю майбутніх платежів із метою , зберігання господарських зв'язків підприємства, бо підприємство не може довгий час зовсім не розраховуватися зі своїми контрагентами - постачальниками, робітниками, бюджетом тощо.

3.Під час погашення зобов'язань підприємство, як правило, віддає ресурси - грошові кошти, матеріальні ресурси тощо, що втілюють у собі економічні вигоди.

Під час розподілу прибутку підприємства або його майна в процесі ліквідації погашення зобов'язань завжди має пріоритет у порівнянні з

вимогами власників, тому реальний власний капітал звичайно представляється як частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. Якщо в момент створення підприємства облікова формула має такий вигляд:

$$BK = A$$

Згодом вона трансформується у формулу:

$$BK = A - Z$$

де BK – власний капітал,

A – активи,

Z - зобов'язання

**Господарські процеси.** Підприємство не просто володіє певними ресурсами, має у своєму розпорядженні власний капітал і несе зобов'язання, воно створюється для того, щоб здійснювати необхідну суспільству і власникам діяльність, у межах якої протікають господарські процеси, що також постають об'єктами обліку. У загальному вигляді склад основних господарських процесів показано на рис. 2.1.

| Господарські процеси       |                                           |                   |                    |                   |
|----------------------------|-------------------------------------------|-------------------|--------------------|-------------------|
| <b>Формування капіталу</b> | <b>Забезпечення необоротними активами</b> | <b>Постачання</b> | <b>Виробництво</b> | <b>Реалізація</b> |

Рис. 2.1. Основні господарські процеси.

Економічним змістом окремих господарських процесів, що відбуваються у межах основних видів діяльності підприємства, є те, що в ході їх здійснення завжди виникають різноманітні виграти, у ряді випадків з'являються доходи, а у кінцевому підсумку формується фінансовий результат (прибуток або збиток).

При цьому під **витратами** розуміється зменшення економічних вигод у вигляді вибуття з підприємства активів або збільшення його зобов'язань, що ведуть до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)

Під **доходами** у свою чергу розуміють збільшення економічних вигод у вигляді надходження на підприємство активів або зменшення його зобов'язань, що ведуть до збільшення власного капіталу (за винятком росту капіталу за рахунок внесків власників).

**Фінансовий результат** від здійснення діяльності являє собою різницю між сумою доходів і витрат за певним видом діяльності.

У бухгалтерському обліку для кількісного відображення руху засобів, коштів, обсягів здійснення господарських процесів використовують три види вимірників:

- ✓ **Натуральні;**
- ✓ **Трудові;**
- ✓ **Грошові (вартісні).**

**Натуральні вимірники** застосовують для отримання даних про кількість однорідних об'єктів обліку в кг, м<sup>2</sup>, м<sup>3</sup>, га тощо. Ці вимірники використовують для обліку матеріальних цінностей, готової продукції, товарів, основних засобів.

**Трудові вимірники** використовують для обліку кількості відпрацьованого часу та обліку затрат праці на виготовлення продукції у людино-днях, людино-годинах, людино-хвилинах тощо. Трудові вимірники необхідні для нарахування заробітної платні, визначення середньоспискового складу працівників, продуктивності праці тощо.

**Грошовими (вартісними)** вимірниками є гривні, долари, євро тощо. Грошові вимірники є найбільш універсальними, дають можливість узагальнювати всі господарські операції підприємства, які вимірюють

різноманітними натуральними вимірниками, їх використовують для складання бухгалтерської звітності.

#### **4. Поняття методу бухгалтерського обліку та його елементи**

Теоретичною основою бухгалтерського обліку є загальна теорія економіки. Господарські факти (явища і процеси) вивчають у бухгалтерському обліку за економічними законами та категоріями. Метод обліку — це сукупність спеціальних прийомів, за допомогою яких вивчають його предмет. Метод бухгалтерського обліку повинен забезпечити повне, суцільне та об'єктивне відображення усіх господарських процесів, які відбуваються на підприємстві. Вихідним моментом у побудові методу бухгалтерського обліку є подвійне відображення господарських фактів, яке впливає з їх подвійної характеристики (за складом і призначенням — з одного боку і джерелами їх формування — з іншого). Застосування методу двоїстості (подвійного запису) дає можливість отримати відомості про наявність і стан господарських засобів підприємства і джерел їх утворення на конкретний момент, оцінити результати ведення господарської діяльності підприємства, забезпечити постійне порівняння господарських засобів та їхніх джерел.

Отже, **метод бухгалтерського обліку** — це система взаємопов'язаних способів та прийомів, за допомогою яких об'єкти обліку відображаються та узагальнюються у грошовій оцінці з метою контролю за господарською діяльністю підприємства (Рис. 2.2).

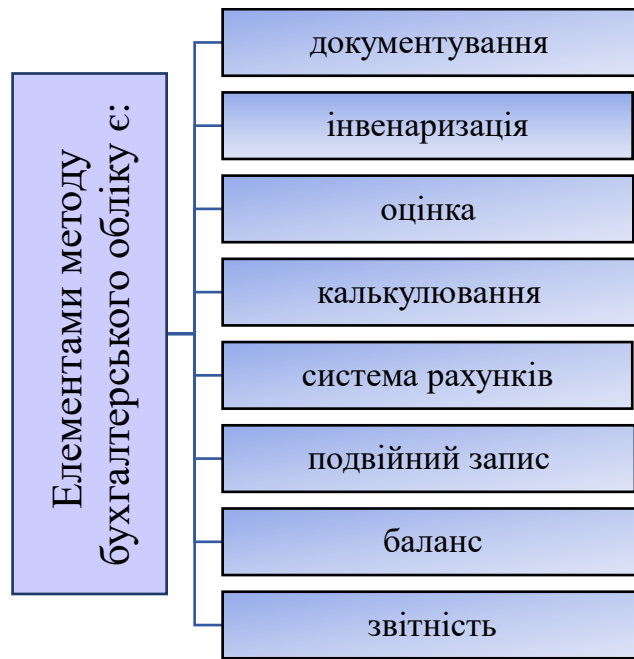


Рис. 2.2 Елементи методу бухгалтерського обліку

**Документування** — спосіб первинного спостереження відображення господарських операцій у первинних бухгалтерських документах (рахунках, накладних, чеках, ордерах тощо). Це початок і основа облікового процесу. Кожна господарська операція фіксується за допомогою документа, заповненого з дотриманням певних вимог, що надають йому юридичної сили.

**Інвентаризація** — це спосіб виявлення фактичної наявності і стану господарських засобів, коштів підприємства та джерел їх утворення на певну дату. Проводиться шляхом опису, підрахунку, вимірювання, зважування й оцінки всіх залишків засобів у натуральному виразі та коштів, виявлення фактичної наявності та стану залишків майна підприємства на певну дату і зіставлення їх з відповідними даними бухгалтерського обліку. На основі даних інвентаризації роблять коригування облікових даних про наявність і стан об'єктів обліку, оскільки у процесі господарської діяльності можливі природна усушка, часткове псування та розкрадання майна підприємства.

**Оцінка** — спосіб грошового вимірювання об'єктів бухгалтерського обліку. За допомогою оцінки натуральні і трудові характеристики (вимірники)

господарських засобів перераховують у вартісні. В бухгалтерському обліку оцінка об'єктів обліку ґрунтується переважно на показникові фактичних витрат на їх створення чи придбання (історичної собівартості). Майно та господарські операції оцінюють у національній валюті способом підсумовування проведених витрат.

**Калькулювання** — це метод обчислення собівартості виготовлення одиниці продукції або виконаних робіт, надання послуг. Суть методу полягає у тому, що обґрунтовують, визначають і розподіляють витрати, які належать до того чи іншого об'єкта калькування (виробу, процесу, замовлення тощо).

Облік кругообігу капіталу базується на трьох калькуляціях: собівартості придбання (постачання, закупки), виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції.

**Система рахунків** — спосіб поточного групування та обліку наявності та використання активів, зобов'язань та капіталу. Рахунок — це локальна інформаційна система для групування економічно однорідних об'єктів обліку. Наприклад, на рахунку 10 відображається наявність, надходження і вибуття основних засобів підприємства, на рахунку 20 — наявність, надходження і вибуття виробничих запасів, на рахунку 66 — нарахування і виплата заробітної платні працівникам підприємства. Рахунок відображає стан і рух засоби, їх джерел та господарських процесів.

Порядок відображення господарських операцій на рахунках, а також перелік самих рахунків (план рахунків) розроблює і затверджує Міністерство фінансів України і є обов'язковим для підприємств усіх форм власності. (Наказ № 291 від 30.11.99).

**Подвійний запис** — метод відображення господарської операції на рахунках, суть якого полягає у подвійному відображенні кожної господарської операції в одній і тій самій сумі: за дебетом одного і кредитом іншого рахунка. Подвійний запис дає змогу здійснювати балансовий контроль бухгалтерської

інформації, тобто контролювати правильність і законність використання господарських засобів і джерел їх формування.

**Бухгалтерський баланс** — метод узагальнення даних через рахунки і подвійний запис, спосіб групування і відображення наявності й стану господарських засобів підприємства за складом і використанням та джерелами формування на певну дату в узагальненому вартісному вимірнику. Бухгалтерський баланс є однією з основних форм бухгалтерської фінансової звітності.

**Бухгалтерська звітність** — сукупність способів і прийомів узагальнення даних поточного обліку і впорядкована система взаємопов'язаних економічних показників виробничо-господарської діяльності підприємства за звітний період.

Бухгалтерську звітність заповнюють на підставі даних рахунків бухгалтерського обліку з певною системою їх групування.

Таким чином, методичні прийоми бухгалтерського обліку взаємопов'язані, доповнюють один одного і в сукупності становлять єдине ціле — метод бухгалтерського обліку.

## ВИСНОВКИ

Таким чином, бухгалтерський облік, як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень, 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 розкрадань та інших корисливих злочинів, а з іншого, вимагає від працівників правоохоронних органів, які ведуть боротьбу із злочинними проявами в економічній сфері, високого професіоналізму, неможливого без знань економіки, зокрема без володіння технологією облікового процесу.

Наука про бухгалтерський облік на сучасному етапі вивчає стійкі, повторювані, конкретні вияви чинних економічних законів в умовах ринкових форм господарювання і на цих засадах розробляє методи і способи кількісного відображення стану та руху активів і капіталу, результатів діяльності підприємства тощо.

Для опису та відтворення процесів господарської діяльності підприємства бухгалтерським обліком вироблені відповідні способи та прийоми пізнання господарської дійсності, що становлять метод бухгалтерського обліку.

До елементів методу бухгалтерського обліку належать: документація, інвентаризація, оцінка, калькуляція, система рахунків, метод подвійного запису, баланс та звітність.

### **Література:**

1. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / В. М. Краєвський, О. П. Колісник, Н. В. Гуріна та ін. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2021. 388 с. (Серія «На допомогу студенту УДФСУ», т. 94).
2. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

3. Господарський процесуальний кодекс: Закон України від 6 листопада 1991 року № 1798-XII. - URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12#Text>
4. Дудка Л. М., Головань О. В. Судова бухгалтерія: теорія та практика застосування: навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2019.
5. Закон України “ Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” від 21.12.2017р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
6. Закон України “Про судову експертизу” від 25.02.1995 р., № 4048-XII (зі зміни і доповнення) ). URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>
7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996 –XIV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/>
8. Інструкція про призначення та судових експертиз ти експертних досліджень: Наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>
9. Кощинець М.І. Проблеми нормативно-правового та інформаційного забезпечення судово-бухгалтерських експертиз і шляхи їх вирішення / М.І. Кощинець // Інноваційна економіка. Випуск 79. 2019. №3-4. С. 168-174.
10. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13.04.2015 р. № 4651-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
11. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень: Наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": Наказ Міністерства фінансів

України від 07.02.2013 р. № 73 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 10 "Дебіторська заборгованість": Наказ Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 року №237 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>

14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 11 "Зобов'язання": Наказ Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року № 20 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 "Дохід": Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року №318 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 "Основні засоби": Наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року №92 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 8 "Нематеріальні активи": Наказ Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року №242 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 "Запаси": Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року №246

(зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

20. Організаційно-процесуальні основи судово-економічної експертизи : навч. пос. / Н.Л. Гресь, К.К. Недоступ; М-во освіти і науки України, Нац. техн. ун-т «Дніпровська політехніка». Дніпро : НТУ «ДП», 2020. 155 с.

21. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1998 року № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

22. Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010 р. 2755-VI (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

23. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року №88 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

24. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України 02.09.2014 року №879 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

25. Про затвердження Інструкції про особливості здійснення судово-експертної діяльності атестованими судовими експертами, що не працюють у державних спеціалізованих експертних установах: Наказ Міністерства юстиції України від 12.12.2011 р. № 3505/5 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1431-11>

26. Про затвердження Положення про Центральну експертно-кваліфікаційну комісію при Міністерстві юстиції України та атестацію судових експертів: Наказ Міністерства юстиції України від 03.03.2015 р. №

301/5(зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0249-15#Text>

27. Про затвердження Порядку ведення Реєстру методик проведення судових експертиз: Наказ Міністерства юстиції України від 02.10.2008 № 1666/5 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0924-08#Text>

28. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 року № 419 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/547-2018-%D0%BF#n2>

29. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

30. Ревак І.О. Судова бухгалтерія [Текст] : навч. посіб. / І. О. Ревак [та ін.] ; Львів. держ. ун-т внутр. справ. Львів : ЛьвДУВС, 2018. 327 с.

31. Стельмах Н. Інформаційне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи. Проблеми і перспективи економіки та управління. Випуск 4(28), 2022, С. 203–209. DOI: 10.25140/2411-5215-2021-4(28)-203-209

32. Цивільний процесуальний кодекс України: Закон України від 18 березня 2004 року № 1618-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1618-15#Text>

## ЛЕКЦІЯ 3

### ВСТУП

### **ПЕРВИННІ БУХГАЛТЕРСЬКІ ДОКУМЕНТИ. ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ**

1. Поняття первинних бухгалтерських документів, функції та вимоги до їх оформлення.
2. Документування господарських операцій. Класифікація бухгалтерських документів.
3. Фінансова звітність: мета та характеристика основних її форм.
4. Бухгалтерський баланс: зміст, значення та будова.

### ВИСНОВКИ

## ВСТУП

Документування є важливою ланкою в ланцюгу функціонування бухгалтерського обліку. Це початок і основа бухгалтерського обліку. Без належно оформленого документа не може бути бухгалтерського запису, від нього залежить повнота і достовірність облікової інформації для користувачів.

Облікова документація, що використовується в процесі судово-бухгалтерської експертизи, виконує дві основні функції: першою є характеристика конкретних фінансово-економічних процесів, другою — доказовість фактичного здійснення цих процесів. Оскільки висновки судово-бухгалтерської експертизи ґрунтуються в основному на результатах дослідження фактографічної інформації, оформленої згідно з вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», відповідно найважливішим носієм економічної інформації, який використовується в експертному дослідженні, є первинні документи бухгалтерського обліку.

На сьогодні, коли добре розвинені економічні зв'язки та Україна співпрацює з багатьма країнами, гостро стоїть питання про достовірну фінансову звітність, яка задовольнятиме інформаційні потреби зовнішніх та внутрішніх користувачів. Звітність є важливим засобом оперативного керівництва роботою підприємства, своєрідною рекламою його діяльності, оскільки дуже часто є першим джерелом інформації про підприємство. Обліковий процес на кожному підприємстві закінчується складанням звітності на підставі об'єднання поточних даних для розрахунку економічних показників, необхідних для управління.

## **1. Поняття первинних бухгалтерських документів, функції та вимоги до їх оформлення.**

Згідно з Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію.

Майже тотожне, але дещо ширше визначення первинного документа наведено у Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.1995 р. № 88 (із змінами та доповненнями): *первинні документи* – це документи, створені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції.

Відображення об’єктів обліку в первинних бухгалтерських документах називається **документацією**. (сукупність документів, що їх складають на всі господарські операції.)

**Первинний облік** – перший етап облікового процесу, який охоплює спостереження, вимірювання об’єктів обліку і реєстрацію одержаної інформації на паперових або машинних носіях – документах.

Дані первинних бухгалтерських документів є основою первинної облікової інформації.

З розвитком інформаційних технологій все частіше суб’єкти господарювання застосовують електронні документи. Відповідно до Закону України “Про електронні документи та електронний документообіг” від 22.05.2003 № 851-IV (із змінами та доповненнями) **електронний документ** – документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних, включаючи обов’язкові реквізити документа. За допомогою електронних засобів (наприклад, принтером) він може бути перетворений у візуальну форму.

**Документування господарських операцій** – це один із елементів методу бухгалтерського обліку, який є способом первинного спостереження і

відображення здійснених господарських операцій суб'єкта господарювання у первинних документах (накладних, чеках, ордерах тощо).

На виконання заходів з реалізації Державної програми переходу України на міжнародну систему обліку і статистики Державною службою статистики України затверджено **типові форми первинної облікової документації**.

У даному випадку терміном "**первинна облікова документація**" визначено всю сукупність затверджених форм, хоча далеко не всі з них можуть бути основою для здійснення господарських операцій. До складу цих форм належать: первинні документи, реєстри аналітичного обліку, реєстри обліку інших документів.

*Форми документів* — це їхній вигляд, устрій. Вони визначаються змістом відомостей, які розміщуються на документах, та способом їх опрацювання: ручним, механізованим, автоматизованим тощо.

**Функції бухгалтерських документів.** Бухгалтерські документи виконують різні функції.

**1. Доказовість.** Вона має бути юридичною (бухгалтерські документи підтверджують факт здійснення господарської операції — процесу);

**2. Інформаційна.** Дає змогу використати дані, які містить документ для отримання інформації, формування показників, здійснення різних облікових процедур);

**3. Контрольна.** Бухгалтерські документи дають змогу контролювати господарські й технологічні процеси, роботу окремих осіб, фінансові операції тощо.

**4. Зберігання даних.** Завдяки бухгалтерським документам є можливість дістати відомості в майбутньому, а це дає змогу порівнювати, аналізувати тощо.

Від якості оформлення документів залежать повнота та достовірність показників обліку та звітності.

**Основними вимогами до складання документів є:**

своєчасність складання , достовірність показників, правильність оформлення та заповнення всіх реквізитів.

**Реквізити** – це показники, які характеризують сутність господарської операції (найважливіші відомості про певну господарську операцію).

Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» ст. 9 та Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Затверджено наказом № 88 Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року, пункт 2 **первинні документи** для надання їм сили й доказовості повинні мати обов’язкові **реквізити**:

- ✓ назву документа (форми);
- ✓ дата ;
- ✓ назва підприємства, від імені якого складено документ;
- ✓ зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та /або вартісному виразі);
- ✓ посади, прізвища і підписи осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- ✓ особистий чи електронний підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікують особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Залежно від характеру операції та технології обробки даних до первинних документів можуть бути включені додаткові реквізити: печатка, ідентифікаційний код підприємства, установи з Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань, номер документа, підстава для здійснення операцій, дані про документ, що засвідчує особу-одержувача тощо.

Склад і розміщення у певному порядку реквізитів документа визначають його **форму**. Форми документів ділять на ***типові й спеціалізовані***.

Більшість господарських операцій за своєю економічною суттю є однорідними на підприємствах (установах, організаціях) всіх видів економічної діяльності та форм власності, що дає змогу оформляти такі операції ***однотипними первинними документами*** (касові ордери, накладні, лімітно-забірні карти тощо). Тому законодавством передбачено, що усі суб'єкти господарювання повинні використовувати типові (уніфіковані) форми первинних документів (касові ордери, вимоги, накладні), які затверджені відповідним органом державної влади за погодженням із спеціально уповноваженим центральним органом виконавчої влади у галузі статистики і Міністерством фінансів України.

Окрім типових форм документів є спеціалізовані, які використовують для реєстрації операцій спеціального характеру, які характерні тільки для певного виду економічної діяльності, чи навіть підгалузі промисловості (Акт на оприбуткування приплоду тварин, акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва оцінених за справедливою вартістю, карта закрийника на взуттєвих фабриках тощо).

Документування господарських операцій може здійснюватися із використанням виготовлених самостійно бланків, але вони повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм. Це не стосується **бланків документів суворої звітності**, які виготовляються спеціалізованими установами і підлягають суворому нагляду з боку контролюючих органів. Суб'єкт господарювання, який використовує такі документи повинен вести облік їх використання у спеціальних книгах. Прикладом бланків суворої звітності є грошовий чек.

Документ має бути підписаний особисто, а підпис може бути скріплений печаткою. Електронний підпис накладається відповідно до законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

У разі відсутності будь-якого реквізиту первинний документ втрачає свою доказову силу і не може бути підставою для здійснення записів у системі рахунків бухгалтерського обліку.

***До оформлення первинних бухгалтерських документів ставлять такі вимоги:***

✓ усі первинні документи, реєстри бухгалтерського обліку, бухгалтерська та інша звітність повинні складатись українською мовою. Документи, що є підставою для записів у бухгалтерському обліку і складені іноземною мовою, повинні мати впорядкований аутентичний переклад на українську мову.

✓ документи складають на бланках типових форм, затверджених Державною службою статистики України, або на бланках спеціалізованих форм, затверджених відповідними міністерствами й відомствами. Документування може здійснюватися з використанням самостійно виготовлених бланків, але з неодмінним дотриманням усіх реквізитів, передбачених типовими формами.

✓ первинні документи, створені автоматично в електронній формі програмним забезпеченням інформаційно-комунікаційної системи, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови наявності накладеного електронного підпису чи печатки з дотриманням вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

✓ копії первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства лише за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законами. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються у порядку, встановленому законодавством. Вилучення оригіналів таких документів та реєстрів забороняється, крім випадків, передбачених кримінальним процесуальним законодавством.

✓ документ має бути підписаний особисто, а підпис може бути скріплений печаткою. Електронний підпис накладається відповідно до законодавства про електронні документи та електронний документообіг. Використання при оформленні первинних документів факсимільного відтворення підпису допускається у порядку, встановленому законом, іншими актами цивільного законодавства.

✓ записи у первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку, створених в паперовій формі, повинні здійснюватися тільки у темному кольорі чорнилом, пастою кулькових ручок.

✓ записи у первинних документах, створених в електронній формі, здійснюються за допомогою електронних засобів оброблення інформації та іншими засобами, які б забезпечили збереження цих записів протягом установленого строку зберігання документів та запобігли внесенню несанкціонованих і непомітних виправлень.

✓ вільні рядки в первинних документах підлягають обов'язковому прокреслюванню.

✓ керівником підприємства, установи затверджується перелік осіб, які мають право давати дозвіл (підписувати первинні документи) на здійснення господарської операції, пов'язаної з відпуском (витрачанням) грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, нематеріальних активів та іншого майна. Кількість осіб, які мають право підписувати документи на здійснення операцій з видачі особливо дефіцитних товарів і цінностей, бланків суворої звітності, повинно бути обмежено.

✓ первинні документи підлягають обов'язковій перевірці (в межах компетенції) працівниками, які ведуть бухгалтерський облік, за формою і змістом, тобто перевіряється наявність у документі обов'язкових реквізитів та відповідність господарської операції чинному законодавству у сфері бухгалтерського обліку, логічна ув'язка окремих показників.

✓ первинні документи, що пройшли обробку, повинні мати відмітку, яка виключає можливість їх повторного використання: при ручній обробці - дату запису в реєстр бухгалтерського обліку, а при обробці електронними та іншими засобами - відтиск штампу оператора, відповідального за їх обробку, або відмітку, придатну для її оброблення електронними засобами.

✓ усі документи, що додаються до прибуткових та видаткових касових ордерів, а також документи, що стали підставою для нарахування заробітної плати та інших подібних виплат, підлягають обов'язковому погашенню штампом або ручним надписом "Одержано" або "Сплачено" із зазначенням дати (числа, місяця, року).

✓ у випадках, установлених законодавством, а також відповідними органами державної влади України, бланки первинних документів можуть бути віднесені до бланків суворої звітності. Бланки суворої звітності друкуються за зразками типових або спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної політики у сфері організації та контролю за виготовленням документів суворої звітності, із обов'язковим друкуванням на бланках квитанцій, білетів, талонів, абонементів тощо їх номінальної вартості. Всі бланки суворої звітності підлягають нумерації, спосіб нанесення якої (нумератором, типографським способом) встановлюють відповідні органи державної влади.

✓ заборонено приймати до виконання документи на господарські операції, які суперечать законодавчим і нормативним актам, встановленому порядку обліку коштів і матеріальних цінностей. Такі документи слід передати головному бухгалтерові;

✓ для упорядкованості руху та забезпечення своєчасного отримання первинних бухгалтерських документів наказом керівника підприємства, установи встановлюють графік **документообороту**, в якому вказують дати

створення або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передання для оброблення та до архіву.

Порядок оформлення найважливіших документів регламентується окремими положеннями. Так, оформлення касових операцій проводиться відповідно до Порядку ведення касових операцій в національній валюті в Україні, а банківські документи оформлюють з урахуванням вимог, що їх встановлює Національний банк України.

За правильність даних, які містяться у документах, а також за якісне їх складання несуть відповідальність особи, які складають і оформлюють даний документ своїми підписами. Крім цього, кожний обліковець несе відповідальність за порушення правил складання і оформлення документів на своїй ділянці роботи, за прийняття неправильно складених документів.

### **Бухгалтерське оброблення первинних документів та їх збереження**

Більшість документів, які фіксують факти здійснення господарських операцій складаються не бухгалтерами, а працівниками різних господарських підрозділів суб'єкта господарювання (відділом збуту, постачання, виробничими підрозділами) та сторонніми підприємствами (установами, організаціями). У визначені терміни такі документи передають до бухгалтерії для опрацювання, яке складається з таких етапів (рис.)

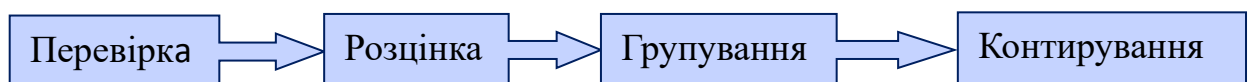


Рис. 3.1. Порядок опрацювання документів у бухгалтерії

- 1) **Перевірка:** по суті (встановлення господарської доцільності й законності

операцій, логічна ув'язка показників), за формою (визначення правильності та повноти заповнення всіх обов'язкових реквізитів документа й достовірності підписів посадових осіб) та арифметично (перевірка арифметичних підрахунків, що містяться в документі).

У разі виявлення невідповідності первинного документа вимогам законодавства у сфері бухгалтерського обліку такі документи з письмовим обґрунтуванням передаються керівнику підприємства, установи. До окремого письмового рішення керівника такі документи не приймаються до виконання.

2) **Розцінка** (таксування) – це грошова оцінка натуральних (або трудових) показників господарської операцій, тобто запис у відповідних графах документа ціни й суми (множення ціни на кількість). Здійснюється тільки у тих випадках, коли в документі, який надійшов до бухгалтерії проставлені тільки натуральні показники. Типовим прикладом є надходження матеріальних звітів від начальників цехів, оскільки вони отримують товарно-матеріальні цінності по лімітно-забірних картах, вимогах, де вказано тільки найменування та кількість запасів.

3) **Групування** документів полягає в об'єднанні однорідних за змістом первинних документів у групи за певний звітний період. Для зведення групованих даних складають накопичувальні документи (відомості) або інші документи, дані яких служать підставою для записів у регістри бухгалтерського обліку (журнал ордери, відомості тощо).

4) **Контирування** – відображення на первинних документах кодів кореспондуючих рахунків (складання бухгалтерського проведення). Оформлені бухгалтерськими проводками документи використовуються для відображення господарських операцій у регістрах синтетичного та аналітичного обліку.

Бухгалтерські документи підлягають оперативному й обліковому погашенню.

**Оперативному** погашенню підлягають усі документи, що їх додають до прибуткових та видаткових касових ордерів, а також документів, які стали підставою для нарахування заробітної платні та інших подібних виплат. На них проставляють кореспондуючі рахунки, штампом або ручкою ставлять написи «Одержано» або «Оплачено» із зазначенням дати.

При **обліковому** погашенні первинних бухгалтерських документів на них ручкою або штампом проставляють номери кореспондуючих рахунків, номер реєстра, в який заносять дані з первинного документа та порядковий номер запису в ньому, дату й підписи виконавців, які обробили документ.

## **2. Документування господарських операцій. Класифікація бухгалтерських документів.**

**Документування господарських операцій** – це один із елементів методу бухгалтерського обліку, який є способом первинного спостереження і відображення здійснених господарських операцій суб'єкта господарювання у первинних документах (накладних, чеках, ордерах тощо).

Господарські операції, які підлягають реєстрації у документах відрізняються за змістом й обсягом у зв'язку з чим порядок їх оформлення також відрізняється. Для кращого розуміння змісту, призначення й порядку оформлення окремих документів їх **класифікують за певними ознаками** (табл.3.1.):

- за призначенням;
- за порядком складання,
- за місцем складання;
- за способом відображення господарських операцій;
- за характером задокументованих операцій (за змістом);
- за способом складання.

Таблиця 3.1

## Класифікація документів за різним ознаками та їх характеристика

| № п/п | Ознака                                        | Види                              | Характеристика                                                                                                                                                                                                                                                                          | Приклади                                                                                                                                                              |
|-------|-----------------------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1     | 2                                             | 3                                 | 4                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 5                                                                                                                                                                     |
| 1     | За призначенням                               | <b>Розпорядчі</b>                 | документи в яких містяться розпорядження на виконання певної господарської операції. На їх підставі не здійснюють записи на рахунки бухгалтерського обліку, оскільки вони тільки дають право здійснювати певну господарську операцію з подальшою її реєстрацією у виконавчому документі | накази на прийняття на роботу, на звільнення, про відрядження, преміювання тощо; чеки на отримання готівки в касі банку, платіжні доручення банку; довіреності та ін. |
|       |                                               | <b>Виконавчі (виправдні)</b>      | документ, який підтверджує факт здійснення господарської операції, її виконання особою, що його подала                                                                                                                                                                                  | касові ордери, авансові звіти, квитанції, лімітно-забірна карта, наряди, акти виконання робіт (надання послуг) та ін.                                                 |
|       |                                               | <b>Бухгалтерського оформлення</b> | документи, які заповнюються бухгалтерами і дають можливість оформляти дані розпорядчих і виконавчих документів в різного роду таблицях з метою спрощення та скорочення облікових записів                                                                                                | бухгалтерські довідки, розрахунки бухгалтерії (нарахування відпускних, амортизації, розподілу витрат) та ін.                                                          |
|       |                                               | <b>Комбіновані</b>                | документи, які поєднують ознаки розпорядчих, виконавчих та документів бухгалтерського оформлення.                                                                                                                                                                                       | авансовий звіт, прибутковий касовий ордер та ін.                                                                                                                      |
| 2     | За порядком складання (ступенем узагальнення) | <b>Первинні</b>                   | документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення. Складають у момент здійснення операції, або безпосередньо після її закінчення                                                                                                                  | прибуткові та видаткові касові ордери, накладні та ін.                                                                                                                |
|       |                                               | <b>Зведені</b>                    | складають на підставі однорідних первинних документів шляхом групування і узагальнення та балансової для контролю та впорядкування оброблення даних.                                                                                                                                    | звіти касира, авансові звіти, звіти матеріально відповідальних осіб, платіжні відомості та ін.                                                                        |

|   |                                                 |                                          |                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                  |
|---|-------------------------------------------------|------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 3 | За місцем складання                             | <b>Зовнішні</b>                          | надходять на підприємство від контрагентів, ділових партнерів, органів влади і підлягають перевірці та опрацюванню суб'єктом господарювання                                                  | виписка банку, рахунки постачальників та підрядників, листи та ін.                                               |
|   |                                                 | <b>Внутрішні</b>                         | складаються бухгалтерією чи іншими службами суб'єкта господарювання                                                                                                                          | табелі обліку використання робочого часу, касові ордери, інвентарні картки основних засобів та ін.               |
| 4 | За способом відображення господарських операцій | <b>Разові</b>                            | документи в яких одночасно фіксують одну або декілька господарських операцій                                                                                                                 | ордери, акти, чеки, банківська виписка та ін.                                                                    |
|   |                                                 | <b>Накопичувальні (нагромаджувальні)</b> | документи у яких відображається за певний період часу (день, декада, місяць, квартал тощо) інформація про однорідні за економічним змістом господарські операції, які відбуваються регулярно | табелі обліку використання робочого часу, лімітно-забірні карти, відомості випуску готової продукції та ін.      |
| 5 | За характером задокументованих операцій         | <b>Грошові</b>                           | документи, якими оформляють операції, що стосуються грошових коштів                                                                                                                          | прибуткові та видаткові касові ордери, платіжні доручення, банківські чеки                                       |
|   |                                                 | <b>Розрахункові</b>                      | документи, якими оформляють розрахунки між юридичними та фізичними особами                                                                                                                   | платіжні вимоги, квитанції, рахунки-фактури та ін.                                                               |
|   |                                                 | <b>Матеріальні</b>                       | документи, якими оформляють рух матеріальних цінностей                                                                                                                                       | лімітно-забірні карти, прибуткові ордери та ін.                                                                  |
| 6 | За способом складання                           | <b>В письмовій формі</b>                 | документ, інформація в якому зафіксована на папері                                                                                                                                           | будь-які документи                                                                                               |
|   |                                                 | <b>В електронній формі</b>               | документ, інформація в якому зафіксована у вигляді електронних даних                                                                                                                         | будь-які документи за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг |

Як видно з таблиці 1.1, певний документ може одночасно належати до різних класифікаційних груп.

### 3. Фінансова звітність: мета та характеристика основних її форм.

Підсумкове узагальнення інформації та одержання підсумкових показників, що характеризують діяльність підприємства здійснюється шляхом складання звітності за звітний період.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік, тобто період з 1 січня по 31 грудня. Проміжна звітність складається щоквартально нарастаючим підсумком з початку звітного року. Баланс підприємства складається станом на кінець останнього дня кварталу або року. Перший звітний період новоствореного підприємства може бути меншим ніж 12 місяців, але не може бути більшим від 15 місяців. Тобто першим звітним роком є період до 31 грудня з дати набуття прав юридичної особи, а для тих, що набули цього права після 1 жовтня — по 31 грудня наступного року. Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до моменту його ліквідації.

З метою впорядкування складання звітності її **класифікують за такими найбільш поширеними ознаками:**

- ✓ за змістом і джерелами формування,
- ✓ за терміном подання,
- ✓ за ступенем узагальнення,
- ✓ за обсягом,
- ✓ за періодичністю подання,
- ✓ за охопленням видів діяльності,
- ✓ за поширенням на галузі народного господарства,
- ✓ за характером спрямування і використання,
- ✓ за ступенем використання обчислювальної техніки.

Насамперед слід розрізняти звітність за будовою:

—звітність, у якій інформація наводиться станом на певну дату (вона містить моментні показники);

—звітність, що містить інформацію за певний (звітний) період (її

складають інтервальні показники).

**За змістом і джерелами формування** розрізняють статистичну, фінансову, податкову, спеціальну, внутрішньогосподарську (управлінську) звітність.

*Статистична звітність* містить інформацію, що є необхідною для статистичного вивчення господарської діяльності.

*Фінансова звітність* містить інформацію про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Вона складається з дотриманням балансового узагальнення облікової інформації.

*Податкова звітність* містить інформацію про розрахунок сум податків, що підлягають сплаті до бюджету, а також надмірно сплачених сум, що підлягають відшкодуванню.

*Спеціальна* інформація подається з питань розрахунків і використання коштів фонду соціального страхування, пенсійного фонду тощо.

Форми *внутрішньогосподарської* (управлінської) звітності розробляються підприємством самостійно.

Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

**За термінами подання** розрізняють нормативну і строкову звітність. Нормативна подається на певну дату, строкова — у строк до 25 днів після закінчення звітного періоду.

**За ступенем узагальнення** звітність поділяється на первинну, що подається підприємствами, і зведену, що узагальнює дані первинної звітності у масштабі міністерств і відомств.

**За обсягами відображених результатів діяльності** розрізняють повну і скорочену звітність.

**За періодом часу**, за який характеризується діяльність підприємства, тобто за періодичністю подання розрізняють річну і проміжну (щоквартальну,

щомісячну) звітність.

**З точки зору охоплення видів діяльності** звітність може відображати усі види діяльності, здійснювані підприємством, або обмежуватися лише основним з них.

**З точки зору поширення на галузі народного господарства** звітність є типовою і галузевою. Типові форми звітності застосовуються для відображення облікових даних однакового змісту, галузеві містять показники по специфічних видах діяльності.

**За характером спрямування** розрізняють внутрішню звітність, що призначена для внутрішнього управління підприємством, і зовнішню, яка подається органам виконавчої влади, іншим користувачам.

**За ступенем використання обчислювальної техніки.** Звітність може бути складена ручним способом або з використанням електронно-обчислювальної техніки.

**Фінансова звітність - звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.**

В Україні в 2013 році введено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». НП(С)БО 1 визначається мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до виконання і розкриття її елементів. Норми НП(С)БО 1 застосовуються до фінансової звітності юридичних осіб (підприємства) усіх форм власності (крім банків та бюджетних установ), які зобов'язані подавати фінансову звітність згідно з законодавством.

**Метою складання фінансової звітності** є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Користувачами фінансових звітів є існуючі та потенційні інвестори, працівники, постачальники та інші торгові кредитори, замовники, уряд та урядові установи, громадськість, також інші фізичні та юридичні особи. Вони використовують фінансові звіти для задоволення різноманітних потреб у

фінансовій інформації.

Фінансові звіти відображають фінансові результати операцій та інших подій, об'єднуючи їх в основні класи згідно з економічними характеристиками. Ці основні класи мають назву «елементи фінансових звітів». Елементами, що безпосередньо пов'язані з визначенням фінансового стану підприємства, є:

**Активи** — ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому (економічна вигода є потенційною можливістю отримання підприємством грошових коштів внаслідок використання активів).

**Зобов'язання** — заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

**Власний капітал** — частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Елементами, які безпосередньо пов'язані з оцінкою результатів діяльності підприємства, є:

**Доходи** — збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

**Витрати** — зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які приводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Стаття, яка відповідає визначенню елемента, має бути визнана (наведена) у фінансовій звітності, якщо вона відповідає таким критеріям:

— існує ймовірність надходження або вибуття майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цією статтею. Дана концепція ймовірності відповідає невизначеності, яка характеризує середовище, у якому діє підприємство. Оцінка ступеня невизначеності стосовно припливу майбутніх економічних

вигод робиться на основі свідчення, яке є наявним на момент складання фінансових звітів. Наприклад, якщо існує ймовірність погашення дебіторської заборгованості підприємству, визнання такої заборгованості як активу буде виправдано у разі відсутності свідчень протилежного. Але у випадку наявності значної кількості рахунків дебіторів, як правило, певний ступінь несплати вважається ймовірним, і, таким чином, визнаються витрати, які відображають очікуване зменшення економічних вигод;

— оцінка статті може бути достовірно визначена. Якщо неможна зробити такої достовірної оцінки, стаття не визнається у фінансових звітах. Наприклад, надходження, які очікуються в результаті успішного судового процесу, можуть відповідати визначенню як активу і доходу, так і критерію ймовірності при визнанні; проте, якщо неможливо достовірно визначити претензію, претензії може розкриватися у примітках, пояснювальному матеріалі).

Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких **принципів**:

✓ **автономності** підприємства, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;

✓ **безперервності** діяльності, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;

✓ **періодичності**, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;

✓ **історичної (фактичної) собівартості**, що визначає пріоритет оцінки активів виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

✓ **нарахування та відповідності доходів і витрат**, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів.

При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей;

- ✓ **повного висвітлення**, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

- ✓ **послідовності**, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством вибраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

- ✓ **обачності**, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;

- ✓ **превалювання змісту над формою**, за яким операції повинні обліковуватися відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;

- ✓ **єдиного грошового вимірника**, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Інформація, яка наводиться у фінансовій звітності, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.

Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.

Фінансова звітність повинна бути достовірною (правдивою). Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною (правдивою), якщо вона не містить помилок та перекозень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.

Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати:

- фінансові звіти підприємства за різні періоди;
- фінансові звіти різних підприємств.

Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни. Установлення і зміни облікової політики підприємства здійснюються підприємством, яке визначає її за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів.

#### **До складу фінансової звітності включаються:**

- ✓ **Баланс** (Звіту про фінансовий стан), ф. № 1
- ✓ **Звіту про фінансові результати** (Звіту про сукупний дохід), ф. № 2
- ✓ **Звіту про рух грошових коштів** (за прямим методом), ф. № 3;
- ✓ **Звіту про рух грошових коштів** (за непрямим методом), ф. № 3-н;
- ✓ **Звіту про власний капітал**, ф. № 4;
- ✓ **Приміток до фінансової звітності**, ф. № 5.

**Баланс** — це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітного періоду. Проміжна (місячна, квартальна) звітність, яка охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з початку звітного року.

#### **Можна виділити такі особливості складання балансу:**

1. Бухгалтерський баланс складається за формою, встановленою Міністерством фінансів України.
2. У балансі порівнюються дані на початок і кінець звітного періоду.
3. Статті балансу групуються за певною ознакою.
4. Не допускається взаємне погашення активів і пасивів балансу.
5. Статті балансу відображають дані бухгалтерського обліку, відповідно до фактичної наявності за результатами інвентаризації.
6. Оцінка статей здійснюється відповідно до положень національних

облікових стандартів.

**У Звіті про фінансові результати** розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період.

У звіті про фінансові результати зіставляються доходи і витрати від здійснення різних видів діяльності підприємства, а саме: операційної, фінансової та інвестиційної.

*Операційна діяльність* — це основна діяльність підприємства, тобто операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. До операційної також належать інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Змістом *інвестиційної діяльності* є придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. *Фінансова діяльність* приводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

**Звіт про рух грошових коштів** - це надання користувачам фінансової звітності повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період. Надходження і видаток грошових коштів розглядаються у розрізі операційної, фінансової та інвестиційної діяльності

При складанні фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності підприємства можуть обрати спосіб складання Звіту про рух грошових коштів за прямим або непрямим методом із застосуванням відповідної форми звіту.

Підприємство розгорнуто наводить суми надходжень та видатків, що виникають у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Якщо рух грошових коштів у результаті однієї операції включає суми, які належать до різних видів діяльності, то ці суми наводяться окремо у складі відповідних видів діяльності. Внутрішні зміни у складі грошових коштів до

звіту про рух грошових коштів не включаються. Негрошові операції (отримання активів шляхом фінансової оренди; бартерні операції; придбання активів шляхом емісії акцій тощо) не включаються до Звіту про рух грошових коштів.

У Звіті про власний капітал розкривається інформація про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду. У графах Звіту про власний капітал, призначених для наведення складових власного капіталу, зазначаються показники, наведені у розділі I «Власний капітал» Балансу. Для забезпечення порівняльного аналізу інформації Звіту про власний капітал підприємства повинні додавати до річного звіту Звіт про власний капітал за попередній рік.

**Бухгалтерський баланс як форма звітності — *звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал в узагальненому вартісному вимірнику.***

Складання балансу має на меті надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на певну дату.

Загальні підсумки активу балансу рівні між собою. Рівність підсумків активу та пасиву балансу зумовлена тим, щоб в обох його частинах відображені у вартісній оцінці одні й ті самі господарські засоби – в активі – за складом і розміщенням; в пасиві – за джерелами їх утворення і цільовим призначенням.

Відсутність рівності підсумків активу та пасиву балансу свідчить про наявність помилок, допущених при його складанні.

#### **4. Бухгалтерський баланс: зміст, значення та будова.**

**Бухгалтерський баланс** – це фіксування на певну дату ( як правило, на кінець останнього дня звітного періоду) активів та пасивів.

Розділи активу і пасиву Балансу складаються із відповідних статей.

**Стаття** — це елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим НП(с)БО 1.

**Статті бухгалтерського Балансу** - це показники, що відображають стан на відповідну дату окремих видів господарських засобів, коштів і джерел їх утворення. Кожна стаття Балансу має грошовий вираз, що називається **оцінкою статті**. Загальним принципом оцінки засобів для Балансу є оцінка за їх фактичною собівартістю.

Статті балансу мають загальну назву, окремий код, їх записують окремими сумами.

**Код статті балансу** — це цифрове позначення (шифр) статті балансу, що має 4-значний вираз від 1000 по 1900.

Статті бухгалтерського балансу поділяють на **активні** (ті, що розміщені в активі балансу) і **пасивні** (ті, що розміщені в пасиві балансу). Приклади активних статей — основні засоби, запаси, поточні фінансові інвестиції тощо.

Приклади пасивних статей — статутний капітал, цільове фінансування, короткострокові кредити банків тощо.

З метою узагальнення інформації та покращення наочності статті балансу згруповані в розділи за складом і розміщенням у активі, за джерелами їх формування і призначенням — у пасиві.

***Актив балансу складається з трьох розділів .***

У ***I розділі активу балансу «Необоротні активи»*** об'єднані статті: нематеріальні активи (первісна вартість та накопичена амортизація), незавершені капітальні інвестиції, основні засоби за первісною вартістю та знос, інвестиційна нерухомість, довгострокові біологічні активи, довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств, інші фінансові інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи, інші необоротні активи.

**Інвестиційна нерухомість** - власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

**Довгострокові біологічні активи** (далі - ДБА) рослинництва включають багаторічні насадження: насіннячкові культури, кісточкові культури, ягідники, виноградники, плантації хмелю. До довгострокових біологічних активів тваринництва відносять основне стадо тварин: корови, бики-плідники, свиноматки, вівцематки, барани-плідники.

До довгострокових біологічних активів відносять біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що перевищує 12 місяців, зокрема багаторічні насадження (сади, виноградники, ягідники), доросла робоча, продуктивна худоба.

**Довгострокова дебіторська заборгованість** – сума дебіторської заборгованості фізичних та юридичних осіб, яка не виникає в ході нормального операційного циклу *та* буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

У **II розділі активу балансу «Оборотні активи»** подають дані про грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи призначені для реалізації та споживання протягом операційного циклу або протягом 12 місяців з дати балансу. В цьому розділі об'єднані статті:

запаси, поточні біологічні активи, дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги; дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами, з бюджетом, в тому числі з податку на прибуток; інша поточна дебіторська заборгованість; поточні фінансові інвестиції; гроші та їх еквіваленти; витрати майбутніх періодів; інші оборотні

активи.

***III розділ активу балансу «Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття».***

**Пасив балансу складається з 4-х розділів.**

***У I розділі пасиву балансу «Власний капітал»*** відображають власний капітал підприємства, який залишається після вирахування його зобов'язань. До власного капіталу відносять: зареєстрований (пайовий) капітал, капітал у дооцінках: додатковий капітал, резервний капітал; нерозподілений прибуток (непокритий збиток); неоплачений капітал; вилучений капітал.

***У II розділі пасиву балансу «Довгострокові зобов'язання та забезпечення»***

Надають інформацію про заборгованість на звітну дату за довгостроковими кредитами банків, довгострокові фінансові зобов'язання, які будуть погашені в строк більше одного року, інформацію про наявність у підприємства забезпечення для покриття передбачених у майбутньому витрат та платежів.

У II розділі пасиву об'єднані статті: відстрочені податкові зобов'язання, довгострокові кредити банків, інші довгострокові зобов'язання, довгострокові забезпечення, цільове фінансування.

***III розділ пасиву балансу «Поточні зобов'язання і забезпечення»*** відображають зобов'язання, які будуть погашені протягом 12 місяців, починаючи з дати балансу. Цей розділ включає наступні статті: короткострокові кредити банків; поточна кредиторська заборгованість - за довгостроковими зобов'язаннями, -за товари, роботи, послуги, -за розрахунками з бюджетом, у тому числі з податку на прибуток, - за розрахунками зі страхування, -за розрахунками з оплати праці; поточні забезпечення; доходи майбутніх періодів (авансові орендні платежі, передплата на газети); інші поточні зобов'язання.

***IV розділ пасиву балансу «Зобов'язання, пов'язані з необоротними***

*активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття».*

Отже, згруповані за статтями і розділами активи та пасиви балансу дозволяють аналізувати фінансовий стан підприємства.

Аналізуючи ці показники, користувачі одержують інформацію про величину власного капіталу підприємства, його фінансову звітність, платоспроможність і приймають відповідні ділові рішення.

Підсумок по всіх трьох розділах активу і по чотирьох розділах пасиву становить показник **валюти балансу**.

**Валюта балансу** — це загальний підсумок балансу, тобто сума всіх активів (рядок 1300) або сума всіх пасивів (рядок 1900).

**Основна властивість бухгалтерського балансу** полягає у рівності двох його підсумків, тобто валюта балансу щодо активу повинна дорівнювати валюті балансу щодо пасиву.

Облікову формулу бухгалтерського балансу можна записати рівнянням:

$$\text{Активи} = (\text{Зобов'язання}) + (\text{Власний капітал}).$$

### **Зміни в балансі, обумовлені господарськими операціями.**

Бухгалтерський баланс відображає в узагальненому грошовому вимірнику стан засобів підприємства та джерел їх формування на певну дату. Проте кожного дня на підприємстві відбуваються господарські операції, які призводять до змін величини господарських засобів (майна, грошових коштів) та джерел їх утворення (власного капіталу та зобов'язань).

Усі господарські операції, які викликають зміни в балансі підприємства, поділяють на **чотири типи**.

Операції **першого типу** спричиняють зміни **тільки в активі балансу**, тобто одна стаття активу збільшується, а інша зменшується на одну й ту саму величину. Валюта балансу після здійснення такої операції залишається без змін (початковий підсумок ( $B_n$ ) дорівнює кінцевому підсумку ( $B_k$ )).

Наприклад, передані виробничі запаси зі складу у виробництво на суму

1000 грн. Унаслідок здійснення цієї господарської операції активна стаття "Незавершене виробництво" зростає на 1000 грн, а активна стаття "Виробничі запаси" зменшується на 1000 грн.

$$A + З - З = П \text{ (З – зміни в балансі)}$$

Операції **другого типу** викликають зміни тільки в пасиві балансу, тобто одна стаття пасиву збільшується, а інша зменшується на одну й ту саму величину. Валюта балансу після здійснення такої операції також залишається без змін.

Наприклад, утримано з нарахованої заробітної платні працівників підприємства прибутковий податок з громадян у сумі 100 грн. Унаслідок здійснення цієї господарської операції пасивна стаття "Поточні зобов'язання за розрахунки з бюджетом" (по прибутковому податку) збільшиться на 100 грн, а пасивна стаття "Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці" зменшиться на 100 грн.

Схематично це можна відобразити так:

$$A = П + З - З$$

Операції **третього типу** спричиняють зміни і в активі, і в пасиві балансу, тобто одна стаття активу й одна стаття пасиву збільшуються на одну й ту саму величину. Внаслідок здійснення такої операції валюта балансу зростає на суму здійсненої операції.

Наприклад, на поточний рахунок в банку отримано короткотермінову позику банку в сумі 5000 грн. Унаслідок здійснення цієї господарської операції зростають активна стаття "Грошові кошти та їхні еквіваленти в національній валюті" на 5000 грн і пасивна стаття "Короткострокові кредити банку" також на 5000 грн.

Схематично це можна відобразити так:

$$A + З = П + З$$

Операції **четвертого типу** також спричиняють зміни і в активі, і в

пасиві балансу, але внаслідок їх здійснення значення статей зменшується, тобто одна стаття активу й одна стаття пасиву зменшуються на одну й ту саму величину. Валюта балансу після здійснення такої операції також зменшується.

Наприклад, перераховано з поточного рахунку податок у бюджет у сумі 200 грн. Унаслідок здійснення такої господарської операції активна стаття "Грошові кошти та їхні еквіваленти в національній валюті" й пасивна стаття "Поточні зобов'язання за розрахунками з бюджетом" зменшаться на 200 грн.

$$A - З = П - З$$

Здійснені на підприємстві господарські операції (сплачені прибутки, виготовлена продукція, закуплені матеріали тощо) спричиняються до змін у стані господарських засобів (активів) та джерел їх формування (власного капіталу і зобов'язань) підприємства. Унаслідок того змінюються дані статей бухгалтерського балансу.

## **ВИСНОВКИ**

Документування господарських операцій – це один із елементів методу бухгалтерського обліку, який є способом первинного спостереження і відображення здійснених господарських операцій суб'єкта господарювання у первинних документах. Бухгалтерський облік може бути ефективним тільки тоді, коли він правильно відображає господарські операції за документами та записами в регістрах бухгалтерського обліку, відповідає фактичному стану засобів і їх джерел.

Звітність – це облікові записи, які дають можливість проаналізувати господарську діяльність, це джерело інформації для аналізу підсумків діяльності підприємства, оцінки використання ресурсів, його фінансового положення, виявлення резервів зниження витрат виробництва та росту рентабельності. В умовах ринкових відносин, коли на економічному просторі

одночасно працюють різноманітні господарюючі суб'єкти – юридичні та фізичні особи, і всі вони намагаються отримати якомога більше інформації про своїх контрагентів фінансова звітність стає основним джерелом повної та достовірної інформації.

### Література:

1. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / В. М. Красівський, О. П. Колісник, Н. В. Гуріна та ін. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2021. 388 с. (Серія «На допомогу студенту УДФСУ», т. 94).
2. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
3. Господарський процесуальний кодекс: Закон України від 6 листопада 1991 року № 1798-XII. - URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12#Text>
4. Дудка Л. М., Головань О. В. Судова бухгалтерія: теорія та практика застосування: навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2019.
5. Закон України “ Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” від 21.12.2017р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
6. Закон України “Про судову експертизу” від 25.02.1995 р., № 4048-XII (зі зміни і доповнення) ). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>
7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996 –XIV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/>
8. Інструкція про призначення та судових експертиз ти експертних досліджень: Наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>

9. Кощинець М.І. Проблеми нормативно-правового та інформаційного забезпечення судово-бухгалтерських експертиз і шляхи їх вирішення / М.І. Кощинець // Інноваційна економіка. Випуск 79. 2019. №3-4. С. 168-174.

10. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13.04.2015 р. № 4651-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

11. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень: Наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>

12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 10 "Дебіторська заборгованість": Наказ Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 року №237 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>

14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 11 "Зобов'язання": Наказ Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року № 20 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 "Дохід": Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року

№318 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 "Основні засоби": Наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року №92 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 8 "Нематеріальні активи": Наказ Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року №242 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 "Запаси": Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року №246 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

20. Організаційно-процесуальні основи судово-економічної експертизи : навч. пос. / Н.Л. Гресь, К.К. Недоступ; М-во освіти і науки України, Нац. техн. ун-т «Дніпровська політехніка». Дніпро : НТУ «ДП», 2020. 155 с.

21. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1998 року № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

22. Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010 р. 2755-VI (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

23. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року №88 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

24. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України 02.09.2014 року №879 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

25. Про затвердження Інструкції про особливості здійснення судово-експертної діяльності атестованими судовими експертами, що не працюють у державних спеціалізованих експертних установах: Наказ Міністерства юстиції України від 12.12.2011 р. № 3505/5 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1431-11>

26. Про затвердження Положення про Центральну експертно-кваліфікаційну комісію при Міністерстві юстиції України та атестацію судових експертів: Наказ Міністерства юстиції України від 03.03.2015 р. № 301/5(зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0249-15#Text>

27. Про затвердження Порядку ведення Реєстру методик проведення судових експертиз: Наказ Міністерства юстиції України від 02.10.2008 № 1666/5 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0924-08#Text>

28. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 року № 419 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/547-2018-%D0%BF#n2>

29. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

30. Ревак І.О. Судова бухгалтерія [Текст] : навч. посіб. / І. О. Ревак [та ін.] ; Львів. держ. ун-т внутр. справ. Львів : ЛьвДУВС, 2018. 327 с.

31. Стельмах Н. Інформаційне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи. Проблеми і перспективи економіки та управління. Випуск 4(28), 2022, С. 203–209. DOI: 10.25140/2411-5215-2021-4(28)-203-209

32. Цивільний процесуальний кодекс України: Закон України від 18 березня 2004 року № 1618-IV. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1618-15#Text>

## **ЛЕКЦІЯ 4**

### **СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА**

#### **ВСТУП**

1. Поняття, об'єкт, предмет та види судово-бухгалтерської експертизи.
2. Завдання та функції судово-бухгалтерської експертизи.
3. Експерт-бухгалтер, права, обов'язки та відповідальність.
4. Особливості проведення судово-бухгалтерської експертизи та її основні стадії.

#### **ВИСНОВКИ**

## ВСТУП

Перехід України до ринкових відносин, роздержавлення економіки, зміна форм власності та реформування судово-правової системи держави зумовлюють зростаючу потребу юридичних та фізичних осіб у кваліфікованій юридичній допомозі. У багатьох громадян, що займаються підприємницькою діяльністю, у підприємств малого і середнього бізнесу постійно виникають колізії юридичного характеру. Для кваліфікованого вирішення таких проблем необхідна не тільки правова освіта, а й спеціальні знання з макро- та мікроекономіки, фінансового, управлінського, податкового обліку, економічного аналізу, державного фінансового контролю, аудиту, фінансів та, зокрема, з такої важливої інституції, як судово-бухгалтерська експертиза.

Судово-бухгалтерська експертиза характеризується процесуально-правовим і фінансово-господарським змістом.

Процесуально-правовий зміст судово-бухгалтерської експертизи — це система правил, установлених 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. Ці правила є загальними для будь-яких експертиз, і тому з процесуально-правового боку судово-бухгалтерська експертиза нічим не відрізняється від інших видів експертиз.

Фінансово-господарський зміст судово-бухгалтерської експертизи полягає в реалізації нею знань з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності, у специфіці предмета і методів дослідження. Ці особливості виділяють її у самостійний вид судової експертизи. 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.

## **1. Поняття, об'єкт, предмет та види судово-бухгалтерської експертизи.**

На теперішній час в Україні, судово-бухгалтерська (економічна) експертиза є одним із найпоширеніших видів судових експертиз. На теоретичному рівні багато вітчизняних вчених здійснювало та продовжує здійснювати дослідження щодо неї – такі, як: М.Т. Білуха, Н.Я. Дондик, О.В. Лега, Г.Г. Мумінова-Савіна, І.А. Панченко та ін. Регулюється порядок призначення такої експертизи Кримінальним процесуальним (КПК), Цивільним процесуальним (ЦПК) та Господарським процесуальним (ГПК) кодексами України, Кодексом адміністративного судочинства України (КАСУ), Законом України «Про судову експертизу», Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз тощо.

У чинному законодавстві України поняття **судово-бухгалтерської (економічної) експертизи** не визначається. З огляду на це визначення трактується науковцями по-різному, зокрема:

**Економічна експертиза** — це дослідження в межах чинного законодавства фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання особою, яка має спеціальні знання в галузі бухгалтерського обліку (експертом-бухгалтером), з метою подання висновку щодо кола питань, поставлених компетентним органом або замовником

**Предметом судово-бухгалтерської експертизи** є бухгалтерські та інші господарські операції, які експерт досліджує для вирішення у зв'язку з необхідністю встановлення доказів із застосуванням спеціальних знань по справі.

**Об'єктами судово-бухгалтерської експертизи** є *документи*, які досліджує експерт під час здійснення дослідження (лише ті документи, які є в справі і надані йому компетентним органом або замовником), такі як:

- 1) облікові бухгалтерські документи (первинні, вторинні, зведені);
- 2) облікові реєстри, в яких відображені господарські операції (книги, журнали-ордери, оборотні відомості, картки обліку тощо);
- 3) документи бухгалтерської звітності (звіти касирів, авансові звіти, товарні звіти матеріально відповідальних осіб та ін.);
- 4) форми фінансової звітності підприємства;
- 5) матеріали інвентаризацій (інвентарні описи, звіряльні відомості, протоколи рішень інвентаризаційних комісій, пояснення матеріально відповідальних осіб);
- 6) акти проведених ревізій;
- 7) комп'ютерна інформація;
- 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;
- 11) неофіційні документи, що мають значення для експертизи;
- 12) висновки експертів інших галузей знань (товарознавчої, будівельної, технологічної та ін.), інші документи.

**Суб'єкти судово-експертної діяльності щодо проведення судово-бухгалтерської експертизи.** Судово-експертну діяльність у кримінальному провадженні здійснюють державні спеціалізовані установи, а в інших випадках - також судові експерти, які не є працівниками зазначених установ, та інші фахівці (експерти) з відповідних галузей знань у порядку та на умовах, визначених ЗУ «Про судову експертизу».

Згідно з процесуальним законодавством України експертами виконуються **первинні, додаткові, повторні, комісійні та комплексні експертизи** (п.1.2.13 Наказ МІОУ №53/5).

**Первинною** є експертиза, коли об'єкт досліджується вперше.

**Додатковою** є експертиза, якщо для вирішення питань щодо об'єкта, який досліджувався під час проведення первинної експертизи, необхідно провести додаткові дослідження або дослідити додаткові матеріали (зразки для порівняльного дослідження, вихідні дані тощо), які не були надані експертові під час проведення первинної експертизи.

**Повторною** є експертиза, під час проведення якої досліджуються ті самі об'єкти і вирішуються ті самі питання, що й при проведенні первинної (попередніх) експертизи (експертиз).

**Комісійною** є експертиза, яка проводиться двома чи більшою кількістю експертів, що мають кваліфікацію судового експерта за однією експертною спеціалізацією (фахівцями в одній галузі знань). Комісія експертів може утворюватися органом (особою), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), або керівником експертної установи.

**Комплексною** є експертиза, що проводиться із застосуванням спеціальних знань різних галузей науки, техніки або інших спеціальних знань (різних напрямів у межах однієї галузі знань) для вирішення одного спільного (інтеграційного) завдання (питання). До проведення таких експертиз у разі потреби залучаються як експерти експертних установ, так і фахівці установ та служб (підрозділів) інших центральних органів виконавчої влади або інші фахівці, що не працюють у державних спеціалізованих експертних установах.

## **2. Завдання та функції судово-бухгалтерської експертизи.**

У рамках судово-економічної експертизи, згідно Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень (наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 № 53/5) виділяють:

- 1) дослідження бухгалтерського та податкового обліку;

- 2) дослідження фінансово-господарської діяльності;
- 3) дослідження фінансово-кредитних операцій .

З поміж зазначених напрямів найчастіше проводиться дослідження бухгалтерського та податкового обліку, яке інакше ще називають судово-бухгалтерською експертизою. Судово-бухгалтерську експертизу можна назвати попередницею судової економічної експертизи, бо її здійснювали ще у 20-30-х роках ХХ ст. На сьогоднішній день термін «судово-бухгалтерська експертиза» є професійною деривацією, що означає один з напрямів економічної експертизи.

**Експертиза бухгалтерського та податкового обліку** – це дослідження судовим експертом, у межах його профільної спеціальності, матеріалів справи та складання ним висновку, який містить обґрунтовані відповіді на поставленні сідчим або судом питання стосовно господарсько-фінансової діяльності, відображеної в бухгалтерському обліку.

У процесі дослідження судовий експерт має вивчити документи фінансового, управлінського, податкового обліку й звітності суб'єкта господарювання з метою встановлення фактичних даних та обставин, що важливі для правильного ведення справи.

Предмет експертизи бухгалтерського та податкового обліку пов'язаний з виконанням таких завдань:

*діагностичних* – це виявлення фактів або ознак спотворення облікових даних із застосуванням специфічних для бухгалтерського обліку прийомів, визначення їх характеру, механізму й ступеня впливу на показники господарської діяльності, які цікавлять слідство (суд);

*ідентифікаційних*, тобто дослідження записів облікового характеру з метою визначення тотожності або відмінності даних у документах бухгалтерського обліку на виявлення їхнього смислового й структурного вмісту;

*реконструктивних, що передбачають відтворення відсутніх або спотворених облікових реєстрів і звітності.*

**Основними завданнями експертизи документів бухгалтерського обліку, оподаткування і звітності є визначення:**

1. документальної обґрунтованості розміру нестачі або надлишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів на підприємствах, в установах, організаціях і їх структурних підрозділах (далі - підприємство) періоду їх утворення;
2. документальної обґрунтованості оформлення операцій з одержання, зберігання, виготовлення, реалізації товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, основних засобів, надання послуг;
3. документальної обґрунтованості відображення в обліку операцій з основними засобами, товарно-матеріальними цінностями, грошовими коштами, цінними паперами та іншими активами;
4. документальної обґрунтованості відображення в обліку операцій з нарахування та виплати заробітної плати, інших виплат;
5. документальної обґрунтованості, задекларованої платником податку бази оподаткування податком на прибуток підприємств, та суми податку, що підлягає сплаті за певний звітний період, визначеної органом податкового контролю;
6. документальної обґрунтованості формування платником податкових зобов'язань та податкового кредиту з податку на додану вартість, визначення суми податку на додану вартість, що підлягає сплаті, та суми податку на додану вартість, заявленої до бюджетного відшкодування;
7. документальної обґрунтованості окремих елементів податків та зборів, визначених платником у відповідних деклараціях (розрахунках, звітах).

Вирішення питань, що *належать до компетенції органів державного фінансового та податкового контролю* (здійснення експертами-економістами перевірки певного комплексу або окремих питань фінансово-господарської діяльності установ, організацій, підприємств з метою виявлення наявних фактів порушення законодавства, фактів порушення податкового законодавства, встановлення винних у їх допущенні посадових і матеріально відповідальних осіб), *не належить до завдань економічної експертизи*.

**Орієнтовний перелік вирішуваних питань:**

1. Чи підтверджується документально встановлена за актом інвентаризації нестача (надлишки) грошових коштів у касі на суму на підприємстві на певну дату?
2. Чи підтверджується документально нестача товарно-матеріальних цінностей, встановлена за актом інвентаризації на підприємстві, в кількісних та вартісних показниках на певну дату?
3. Чи підтверджується документально нестача основних засобів на підприємстві в кількісних та вартісних показниках?
4. Чи підтверджується документально розмір безпідставно виплаченої та списаної по касі підприємства заробітної плати з урахуванням даних, наданих органом (особою), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), та висновків почеркознавчої експертизи про те, що підписи в платіжних документах про одержання заробітної плати (номер відомості, період) учинені не особами, які в них зазначені?
5. Чи обґрунтовано відшкодовано за певний період витрати на відрядження? Якщо так, то у якій сумі?
6. Чи підтверджуються документально висновки перевірки у частині, що стосується завищення обсягу і вартості виконаних робіт, з урахуванням висновків інших видів експертиз?
7. Чи підтверджується документально заявлений у позовних вимогах позивача розмір заборгованості за поставлені підприємству товарно-

матеріальні цінності, виконані роботи (надані послуги) за договором за певний період, у тому числі з урахуванням висновків інших видів експертиз?

8. Чи підтверджується документально зазначене в акті контролюючого органу заниження об'єкта оподаткування за певний період і донарахування до сплати податків та обов'язкових платежів до бюджету (зазначається яких)?

9. Чи відповідають визначені та задекларовані підприємством доходи за певний період наданим первинним документам та вимогам Податкового кодексу України?

10. Чи відповідають визначені та задекларовані витрати підприємством за певний період наданим первинним документам та вимогам Податкового кодексу України?

11. Чи підтверджуються документально витрати підприємства за певний період, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг?

12. Чи підтверджується документально та нормативно відображення у податковому обліку підприємства нарахування амортизації за певний період?

13. Чи підтверджуються документально обсяги господарських операцій та проведення розрахунків з нерезидентами за певний період?

14. Чи підтверджуються документально висновки акта органу податкового контролю про завищення підприємством заявленої суми бюджетного відшкодування з податку на додану вартість за певний період?

15. Чи підтверджується документально визначений об'єкт оподаткування з доходів, виплачених підприємством нерезиденту, із джерелом їх походження з України у зазначеному в акті перевірки періоді?

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

### **Основними функціями судово-бухгалтерської експертизи є:**

- інформаційна (доказова) функція – висновок складений експертом-бухгалтером на підставі досліджених матеріалів справи, може бути підставою для прийняття судом певного рішення щодо обставин справи, яка знаходиться на розслідуванні чи судовому розгляді (висновок повинен бути об'єктивним, достовірним та обґрунтованим, що встановлюється слідчим (судом));
- пізнавальна функція - встановлення обставини, що мають значення для правильного її розв'язання на основі досліджуваних матеріалів;
- кримінологічна функція – полягає в тому, що судово-бухгалтерська експертиза є одним із засобів встановлення причин вчинення злочинів

### **3. Експерт-бухгалтер, права, обов'язки та відповідальність.**

Згідно ст.10 ЗУ “Про судову експертизу” судовими експертами можуть бути особи, які мають необхідні знання для надання висновку з досліджуваних питань.

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

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

Судовому експерту забороняється використовувати свої повноваження з метою одержання неправомірної вигоди або прийняття обіцянки та пропозиції такої вигоди для себе чи інших осіб.

Не може залучатися до проведення судової експертизи та виконання обов'язків судового експерта особа, визнана в установленому законом порядку недієздатною, а також та, яка має не зняту або не погашену судимість, або на яку протягом останнього року накладалося адміністративне стягнення за вчинення правопорушення, пов'язаного з корупцією або дисциплінарне стягнення у виді припинення права на проведення судової експертизи за відповідною експертною спеціальністю.

Незалежно від виду судочинства та підстави проведення експертизи **судовий експерт зобов'язаний:**

- 1) провести повне дослідження і дати обґрунтований та об'єктивний письмовий висновок;
- 2) на вимогу особи або органу, які залучили експерта, судді, суду дати роз'яснення щодо даного ним висновку;
- 3) заявляти самовідвід за наявності передбачених законодавством підстав, які виключають його участь у справі.

Інші обов'язки судового експерта передбачаються процесуальним законодавством.

Незалежно від виду судочинства судовий експерт має **право:**

- 1) подавати клопотання про надання додаткових матеріалів, якщо експертиза призначена судом або органом досудового розслідування або ознайомлюватися з матеріалами справи, що стосуються предмета судової експертизи;
- 2) вказувати у висновку експерта на виявлені в ході проведення судової експертизи факти, які мають значення для справи і з приводу яких йому не були поставлені питання;

3) з дозволу особи або органу, які призначили судову експертизу, бути присутнім під час проведення слідчих чи судових дій і заявляти клопотання, що стосуються предмета судової експертизи;

4) подавати скарги на дії особи, у провадженні якої перебуває справа, якщо ці дії порушують права судового експерта;

5) одержувати винагороду за проведення судової експертизи, якщо її виконання не є службовим завданням;

6) проводити на договірних засадах експертні дослідження з питань, що становлять інтерес для юридичних і фізичних осіб, з урахуванням обмежень, передбачених законом.

Інші права судового експерта передбачаються процесуальним законодавством.

У разі існування передбачених законодавством підстав судовий експерт може нести різні види юридичної відповідальності, зокрема за вчинені під час виконання своїх обов'язків правопорушення та проступки.

Залежно від змісту правопорушення передбачено такі види відповідальності:

1) адміністративна – за злісне ухилення від явки до органів досудового розслідування або суду;

2) кримінальна – за надання свідомо неправдивого висновку, за відмову без поважних причин від виконання покладених на експерта обов'язків, а також за розголошення даних, що стали йому відомі під час проведення експертизи;

3) дисциплінарна – за допущені порушення під час проведення експертизи, що не тягнуть за собою кримінальної чи адміністративної відповідальності;

4) матеріальна – у разі завдання своїми діями майнової шкоди під час проведення експертизи.

Судовий експерт може бути притягнутий до дисциплінарної відповідальності за вчинення дисциплінарного проступку.

Дисциплінарним проступком є:

- 1) самотійне збирання матеріалів, що підлягають дослідженню, а також самотійний вибір вихідних даних для проведення судової експертизи;
- 2) проведення судової експертизи судовим експертом, який є працівником державної спеціалізованої установи, без письмового доручення його керівника у разі призначення (замовлення) проведення судової експертизи державній спеціалізованій установі;
- 3) передоручення проведення судової експертизи іншій особі з порушенням встановленого законодавством порядку;
- 4) порушення без поважних причин вимог законодавства щодо строків проведення судової експертизи;
- 5) вирішення питань, що виходять за межі кваліфікації судового експерта за відповідною експертною спеціальністю, у тому числі питань права;
- 6) невиконання судовим експертом, який не є працівником державної спеціалізованої установи, вимог законодавства щодо організації робочого місця судового експерта;
- 7) ухилення судового експерта, який не є працівником державної спеціалізованої установи, від проведення перевірки його діяльності та/або перешкоджання ним проведенню такої перевірки;
- 8) порушення порядку зберігання та поводження з об'єктами дослідження, матеріалами справи (провадження), що призвело або може призвести до їх втрати або пошкодження;
- 9) застосування руйнівних методів дослідження з порушенням встановленого законодавством порядку;
- 10) неповідомлення у встановленому законодавством порядку держателю державного Реєстру атестованих судових експертів відомостей

щодо настання обставин, які підлягають внесенню до такого реєстру за повідомленням судового експерта;

11) порушення вимог законодавства щодо оформлення висновку судового експерта;

12) невиконання або неналежне виконання судовим експертом без поважних причин покладених на нього обов'язків, що стало підставою для постановлення судом окремої ухвали, в якій порушено питання щодо дисциплінарної відповідальності судового експерта.

За вчинення дисциплінарного проступку, до судового експерта може бути застосований один із таких видів дисциплінарних стягнень:

- попередження;
- тимчасове, строком до одного року, зупинення права на проведення судової експертизи за відповідною експертною спеціальністю;
- припинення права на проведення судової експертизи за відповідною експертною спеціальністю.

#### **4. Особливості проведення судово-бухгалтерської експертизи та її основні стадії.**

Регулюється порядок призначення судово-бухгалтерської експертизи такими нормативно-правовими актами: Кримінальним процесуальним (КПК), Цивільним процесуальним (ЦПК) та Господарським процесуальним (ГПК) кодексами України, Кодексом адміністративного судочинства України (КАСУ), Законом України «Про судову експертизу», Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень: Наказ Міністерства юстиції України від 8 жовтня 1998 року №53/5 (зі змінами та доповненнями), Інструкція про особливості здійснення судово-експертної діяльності атестованими судовими експертами, що не працюють у державних спеціалізованих експертних установах: Наказ міністерства юстиції України від

12.12.2011 р. №3505/5, Інструкція з організації проведення та оформлення експертних проваджень у підрозділах Експертної служби Міністерства внутрішніх справ України: Наказ Міністерства внутрішніх справ України від 17.07.2017 р. №591 тощо.

**Процес проведення судово-бухгалтерської експертизи та її стадії.**

Як будь-який дослідницький процес, проведення судово-бухгалтерської експертизи включає такі стадії:

- а) підготовчу;**
- б) організаційно-методичну;**
- в) дослідну;**
- г) узагальнення, оцінки і реалізації результатів експертизи.**

На *підготовчій стадії*, виходячи з характеру завдань, поставлених судом чи замовником, здійснюється:

- підбір експертів (призначення фахівця – експерта-бухгалтера з огляду на зміст питань, поставлених перед судово-бухгалтерською експертизою);
- складання завдання на проведення експертизи керівником експертної установи;
- вивчення призначеним експертом-бухгалтером змісту завдання та постанови правоохоронних органів;
- підбір нормативно-правових актів з питань, які мають бути досліджені.

***Організаційно-методична стадія*** включає:

- вивчення змісту і повноти матеріалів справи, поданих на експертизу;
- опрацювання методики проведення експертизи;
- складання календарного плану-графіка проведення судово-бухгалтерської експертизи.

***Дослідна стадія*** судово-бухгалтерської експертизи передбачає виконання експертом-бухгалтером конкретних процедур, передбачених методикою дослідження, в тому числі з використанням комп'ютерної техніки,

для одержання необхідної інформації щодо питань, поставлених перед судово-бухгалтерською експертизою.

Експертиза бухгалтерського й податкового обліку пов'язана з використанням окремих спеціальних прийомів ретельної перевірки документів за традиційною методикою.

Форми відображення в облікових даних замаскованих зловживань:

- 1) невідповідності (суперечності) в змісті окремого документа;
- 2) невідповідності (суперечності) між змістом кількох взаємопов'язаних документів;
- 3) відхилення від звичайного порядку формування в бухгалтерському обліку інформації про господарську операцію та її розкриття у фінансовій звітності тощо.

Правильне групування облікових даних за якісними ознаками сприяє повноті й об'єктивності розслідування розкрадань, інших зловживань, вчинених посадовими особами.

За ознакою дотримання правил усі бухгалтерські документи поділяються на якісні та неякісні. Доброякісним вважається документ, зміст і форма якого відповідає таким вимогам:

- 1) правильної форми, тобто складання за встановленою формою і наявності всіх основних та необхідних додаткових реквізитів;
- 2) законності, а, отже, відображати законну за своїм змістом операцію;
- 3) істинності, тобто відображати операцію, яка насправді була здійснена.

Документи, які не відповідають хоча б одній з перелічених вимог, вважаються **недоброякісними**.

Залежно від того, яка вимога порушена, **недоброякісні** документи поділяються на кілька охарактеризованих нижче груп.

Неправильно оформлені документи, що можуть мати такі ознаки:

- 1) використання бланків невстановленої форми або порушення способу їхнього заповнення;

- 2) брак заповнення усіх необхідних реквізитів;
- 3) використання зайвих, не передбачених типовими формами реквізитів;
- 4) подання неналежних реквізитів.

Експерт-бухгалтер перевіряє такі документи по суті відображених у них операцій. Їхня істинність має бути підтверджена іншими доказами. Неправильно оформлений документ визнається справжнім у разі підтвердження факту здійснення операції, відображеної в ньому. Коли з'ясується, що документ оформлено з відображенням операції, якої насправді не було, він визнається підробленим. У першому випадку факт недооформлення документа буде доказом порушення порядку ведення бухгалтерського обліку, яке може зумовити виникнення злочинів. У другому, крім цього, – можна розглядати факт участі в злочині працівників суб'єкта господарювання чи співробітників контрольних органів.

*Документи, які відображають незаконні за своїм змістом операції.* Це свідчить про те, що в них зафіксовано порушення чинного законодавства. Такі документи не можна визнати повноцінними, навіть коли вони правильно оформлені й показують фактично здійснену операцію.

Недоброякісні документи, віднесені до описаних вище груп, у разі встановлення істинності відображених у них операцій за певних обставин можуть свідчити про недоліки ведення обліку та організації контролю, які зумовлювали виникнення злочинів.

Документи, зміст яких фактично не відповідає здійсненим господарським операціям. Вони зазвичай мають такі порушення:

- брак відображення фактично виконаних господарських операцій, найчастіше стосується складання зведених чи накопичувальних документів;
- відображення вигаданих (фіктивних) господарських операцій, у практиці названі безтоварними чи безгрошовими документами; їх створюють злочинці в надії тимчасово приховати нестачу, розкрадання цінностей;

– неправдиве відображення відомостей про окремі сторони фактично здійснених господарських операцій, зокрема про їхній зміст, дату проведення, грошовий обсяг.

Перевірка документів неправильно оформлених по суті може виявити як їхню істинність, так і підробку.

Оцінюючи кожен з описаних документів, керуються такими критеріями. До справжніх відносять такі документи:

– відповідні формальним вимогам та вимогам законності й достовірності (повноцінні);

– ті, що відображають незаконні, але фактично здійснені господарські операції.

Підробленими визнаються ті, що мають такі ознаки:

– відображення операцій, які фактично не здійснювалися (безтоварні та безгрошові документи);

– внесення свідомо неправдивих відомостей про зміст, дату або грошовий обсяг господарської операції.

Розрізняють два види підробки документів – матеріальна та інтелектуальна. Під час матеріальної підробки злочинці вносять зміни в справжні документи або виготовляють повністю підроблений документ. Інтелектуальна підробка полягає в тому, що документ, складений особою, яка має на це право, містить свідомо внесені нею неправдиві відомості.

З огляду на вид підробки документи поділяються на фальсифіковані (результат матеріальної підробки) й ті, що містять неправдиві відомості, свідомо внесені в документ правомочним укладачем.

Підроблені документи, предметом яких виступають господарські операції, поділяються таким чином:

1) товарні – ті, що містять неправильні відомості про зміст, дату виконання або грошовий обсяг фактично здійсненої господарської операції);

2) безтоварні, котрі показують дані про вигадані операції.

Щоб викрити розкрадачів, необхідно встановити підробку й безтоварність (безгрошовість) документа. Не кожний безтоварний (безгрошовий) документ буває підробленим (наприклад, неправдиві відомості були в нього внесені помилково). Одночасно не всякий підроблений документ може бути визнаний безтоварним (безгрошовим). Експерт-бухгалтер має право зробити висновок тільки про відповідність змісту документа операції. Вирішити ж питання про причини невідповідності між операцією та змістом документа (про помилку чи підробку) може виключно слідчий, суд.

Підроблені документи виступають речовими доказами в розгляді справи, слугують матеріалом для визначення збитків, способу розкрадання, кола осіб, які брали участь у злочині.

Дніпропетровським науково-дослідним інститутом судових експертиз розроблена методика під назвою «Методи, способи та прийоми, які використовуються при проведенні судово-економічних експертиз» (zareestrovana Міністерством юстиції 03.03.2010 р. й внесена в Реєстр методик проведення судових експертиз під кодом 11.0.08 (далі – методика 11.0.08). Структура методики включає вступ, три розділи, висновки, рекомендації до використання, перелік посилань.

У першому розділі видання «Предмет і об'єкти судово-економічної експертизи» визначено однойменні аспекти судово-експертної діяльності, окреслено завдання та коло питань експертизи, визначено форми й види документів бухгалтерського, податкового обліку й звітності, котрі підлягають опрацюванню.

Другий розділ «Спеціальні методи, способи та прийоми судово-економічної експертизи» включає загальні визначення методів експертних досліджень, розкрито прийоми й способи проведення документальної перевірки бухгалтерського обліку, зіставлення змісту й форми документів, моделювання обставин.

Методикою 11.0.08 рекомендовано керуватись під час проведення економічних експертиз, у навчанні судових експертів спеціальностей 11.1 «Дослідження документів бухгалтерського обліку й звітності», 11.2 «Дослідження документів про фінансово-кредитні операції», 11.3 «Дослідження документів про економічну діяльність підприємств і організацій».

Експерт обирає методи та прийоми дослідження після ретельного вивчення таких даних:

- обставин справи, які мають значення для проведення експертизи;
- питань, на які йому потрібно відповісти в ході експертного дослідження;
- переліку та обсягу об'єктів, що підлягають дослідженню;
- інших, необхідних для проведення експертизи відомостей.

У Методиці 11.0.08 перелічено й охарактеризовано спеціальні методи судової-економічної експертизи (документальна перевірка, зіставлення змісту й форми документів, моделювання обставин) та розроблено схему системи методів, способів і прийомів проведення судово-економічних досліджень

Визначено, зокрема, такі основні прийоми методу документальної перевірки:

- 1) встановлення відповідності відображення господарської операції чинним нормам законодавства;
- 2) перевірка обґрунтованості й правильності документального оформлення господарських операцій (первинних документів) та складання зведених документів;
- 3) перевірка правильності відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку (бухгалтерських проведення);
- 4) перевірка правильності заповнення облікових регістрів;
- 5) перевірка достовірності інформації, відображеної у фінансовій та податковій звітності.

Метод документальної перевірки застосовується в комплексі із методом зіставлення, коли порівнюють зміст і реквізити різних документів бухгалтерського обліку (у т. ч. й податкового обліку) з метою виявлення там суперечностей і розбіжностей.

Метод моделювання використовується в разі втрати або знищення частини документів й полягає у відтворенні господарської операції на базі наявних облікових даних.

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

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

2) *реалізація результатів експертизи* – це вручення експертного висновку органу, що призначив експертизу; оцінка його слідчим, адвокатом і судом; допит експерта на стадії досудового слідства і судовому розгляді; направлення підприємствам і органам управління пропозицій з профілактики правопорушень.

З огляду на сказане висновок експерта бухгалтера (як і будь-якого експерта) має задовольняти низку вимог, найголовнішими з яких є: **відповідність процесуальним вимогам, об'єктивність, повнота, наукова обґрунтованість, логічність та послідовність викладення, стислість та чіткість.**

Відповідно до Інструкції № 53/5 **висновок складається з:** 1) обов'язковим зазначенням його реквізитів (найменування документа); 2) дати та номера складання висновку, категорії експертизи (додаткова, повторна,

комісійна, комплексна); 3) виду експертизи (за галуззю знань) та трьох частин: вступної (Вступ), дослідницької (Дослідження) та заключної (Висновки).

**У вступній частині висновку експерта зазначаються:**

- 1) дата надходження документа про призначення експертизи (залучення експерта);
- 2) найменування експертної установи та/або ім'я, прізвище, по батькові експерта;
- 3) документ про призначення експертизи (залучення експерта), його найменування і дата складання, найменування органу та/або посада і прізвище особи, який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта);
- 4) справа, за якою вона призначена (кримінальна, про адміністративне правопорушення, цивільна, господарська, адміністративна тощо, номер справи);
- 5) перелік об'єктів, що підлягають дослідженню, та зразків (у разі надходження);
- 6) відомості про надані матеріали справи (у тому числі вид (назва) матеріалів (документів) та кількість аркушів);
- 7) спосіб доставки та вид упаковки досліджуваних об'єктів із зазначенням у необхідних випадках відомостей про те, чи впливав спосіб упаковки на їх збереженість;
- 8) запис про відповідність матеріалів та об'єктів, що надійшли до експертної установи (експерта), матеріалам, зазначеним у документі про призначення експертизи (залучення експерта);
- 9) перелік питань (дослівно у формулюванні документа про призначення експертизи (залучення експерта)), які поставлено на вирішення експертизи; якщо питання сформульовано неясно або його редакція не відповідає рекомендаціям, але зміст завдання експертові зрозумілий, то після наведення питання в редакції документа про призначення експертизи (залучення експерта) він може дати відповідні роз'яснення і викласти питання

в редакції, що відповідає зазначеним рекомендаціям; якщо поставлено декілька питань, експерт має право згрупувати їх і викласти в послідовності, яка забезпечує найдоцільніший порядок дослідження; якщо деякі питання, що містяться у документі про призначення експертизи (залучення експерта), вирішувались при проведенні експертиз різних видів, - відомості (експертна установа, номер та дата висновку) про ці експертизи; якщо питання, які поставлені на вирішення експертизи, доцільно вирішувати в іншому порядку, ніж той, що визначений у документі про призначення експертизи (залучення експерта), - зазначається, у якому порядку вирішуватимуться ці питання;

10) питання, які вирішуються експертом у порядку експертної ініціативи (якщо таке розглядалось);

11) дані про експерта (експертів): прізвище, ім'я та по батькові, посада, клас судового експерта, науковий ступінь та вчене звання, освіта, освітньо-кваліфікаційний рівень, експертна спеціальність, стаж експертної роботи, дата та номер видачі свідоцтва про присвоєння кваліфікації судового експерта, ким видано та строк дії;

12) попередження (обізнаність) експерта про кримінальну відповідальність за надання завідомо неправдивого висновку за статтею 384 ККУ або за відмову від надання висновку за статтею 385 ККУ;

13) дата направлення клопотання експерта про надання додаткових матеріалів, дата надходження додаткових матеріалів або відомостей про наслідки розгляду клопотання; обставини справи, які мають значення для надання висновку, з обов'язковим зазначенням джерела їх отримання;

14) при проведенні додаткових або повторних експертиз зазначаються відомості про первинну (попередні) експертизу (експертизи) (прізвище експерта, назва експертної установи чи місце роботи експерта, номер і дата висновку експертизи, зміст заключних висновків первинної (попередніх) експертизи (експертиз)); зміст питань, які були поставлені перед експертом на додаткове або повторне вирішення, а також мотиви призначення додаткової або

повторної експертизи, які зазначені у документі про призначення експертизи (залучення експерта), якщо у ньому такі мотиви відсутні, про це робиться відповідний запис;

15) відомості про процесуальні підстави та осіб, які були присутні під час проведення досліджень (прізвище, ініціали, процесуальний статус);

16) нормативні акти, методики, рекомендована науково-технічна та довідкова література з Переліку рекомендованої науково-технічної та довідкової літератури, що використовується під час проведення судових експертиз, затв. наказом МЮУ від 30.07.2010 року № 1722/5, інші інформаційні джерела, які використовувались експертом при вирішенні поставлених питань, за правилами бібліографічного опису, із зазначенням реєстраційних кодів методик проведення судових експертиз з Реєстру методик проведення судових експертиз, який ведеться відповідно до Порядку ведення Реєстру методик проведення судових експертиз, затв. наказом МЮУ від 02.10.2008 року № 1666/5.

**У дослідницькій частині висновку експерта описуються** процес дослідження та його результати, а також дається обґрунтування висновків з поставлених питань.

Дослідницька частина повинна включати:

- 1) відомості про стан об'єктів дослідження, застосовані методи (методики) дослідження, умови їх застосовування;
- 2) посилання на ілюстрації, додатки та необхідні роз'яснення до них;
- 3) експертну оцінку результатів дослідження.

Опис процесу застосовування інструментальних методів дослідження та проведення експертних експериментів можуть обмежуватись викладенням кінцевих результатів. У зазначених випадках графіки, діаграми, таблиці, матеріали експертних експериментів мають зберігатись у наглядових експертних провадженнях і на вимогу органу (особи), який (яка) призначив(ла) експертизу (залучив(ла) експерта), можуть надаватись їм для ознайомлення.

За наявності в документі про призначення експертизи (залучення експерта) *питань, які не належать до предмета експертизи* або не входять до компетенції експерта, указуються причини, з яких ці питання не можуть бути вирішені.

Узагальнення та оцінка результатів окремих досліджень, які є підставою для формулювання висновків, можуть викладатися у синтезуючому розділі дослідницької частини висновку експерта.

У дослідницькій частині висновку експерта при проведенні *повторної експертизи* вказуються причини розбіжностей з висновками попередніх експертиз, якщо такі розбіжності мали місце.

**У заключній частині** викладаються висновки за результатами дослідження у вигляді відповідей на поставлені питання в послідовності, що визначена у вступній частині.

На кожне з поставлених питань має бути дано відповідь по суті або вказано, з яких причин неможливо його вирішити.

Якщо заключний висновок не може бути сформульований у стислій формі, допускається посилання на результати досліджень, викладені у дослідницькій частині.

Висновок експерта (експертів) оформлюється *на бланку експертної установи* і підписується експертом (експертами), який (які) проводив(ли) дослідження. Підписи у заключній частині засвідчуються відбитком *печатки експертної установи* на кожній сторінці тексту заключних висновків. Якщо до висновку експерта додаються фототаблиці, креслення, схеми, діаграми тощо, вони також підписуються експертом (експертами); підписи засвідчуються відбитком печатки експертної установи.

Якщо експерт не є працівником державної спеціалізованої установи і працює на професійній основі самостійно, він засвідчує наданий ним висновок своїм підписом і печаткою із зазначенням реєстраційного номера облікової картки платника податків (ідентифікаційного номера) або серії та номера

паспорта (для фізичних осіб, які через свої релігійні переконання в установленому порядку відмовилися від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків).

## ВИСНОВКИ

Судово-бухгалтерська експертиза – це процесуальна дія, пов’язана з отриманням доказів шляхом залучення судового експерта, який має спеціальні знання з бухгалтерського обліку, оподаткування, економіки й фінансів і здатний проводити дослідження об’єктів (документів), що містять інформацію про фактичні дані та обставини справи, що перебуває у провадженні.

Судово-бухгалтерська експертиза як один із засобів підтвердження фактів (доказовості) сприяє всебічному, повному та об’єктивному дослідженню обставин справи, ухваленню законних та обґрунтованих судових рішень.

Серед основних завданнями судово-бухгалтерської експертизи є:

- установлення документального обґрунтування нестачі або наявності лишків товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів, а також розміру завданих збитків за відповідний період часу і місце їх здійснювання
- установлення правильності документального оформлення операцій з приймання, зберігання, реалізації товарно-матеріальних цінностей і руху грошових коштів
- визначення і підтвердження розміру матеріальних збитків, завданих посадовими і матеріально відповідальними особами в результаті навмисних корисливих правопорушень
- установлення відповідності відображення в обліку фінансово-господарських операцій вимогам чинних нормативних актів у бухгалтерському обліку і звітності

- підтвердження виявлених недоліків у організації бухгалтерського обліку, звітності та контролю фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарської діяльності, які сприяли нанесенню матеріальних збитків

- установа обґрунтування списання сировини, матеріалів, готової продукції, товарів установа правильності визначення оподатковуваного прибутку (доходу) підприємств різних форм власності та обчислення розмірів податків

- установа причин, які сприяли навмисному зловживанню  
установлення документального обґрунтування вимог позивача і заперечень відповідача в частині, що стосується вартості позову (зустрічного позову).

Таким чином, провадження судово-бухгалтерської експертизи являє собою послідовний процес системного дослідження господарських процесів, в яких виникли конфліктні ситуації, з метою встановлення доказів і для їх правового врегулювання.

### Література:

1. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / В. М. Краєвський, О. П. Колісник, Н. В. Гуріна та ін. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2021. 388 с. (Серія «На допомогу студенту УДФСУ», т. 94).
2. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
3. Господарський процесуальний кодекс: Закон України від 6 листопада 1991 року № 1798-XII. - URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12#Text>
4. Дудка Л. М., Головань О. В. Судова бухгалтерія: теорія та практика застосування: навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2019.

5. Закон України “ Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” від 21.12.2017р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
6. Закон України “Про судову експертизу” від 25.02.1995 р., № 4048-XII (зі зміни і доповнення) ). URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>
7. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996 –XIV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/>
8. Інструкція про призначення та судових експертиз ти експертних досліджень: Наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>
9. Кощинець М.І. Проблеми нормативно-правового та інформаційного забезпечення судово-бухгалтерських експертиз і шляхи їх вирішення / М.І. Кощинець // Інноваційна економіка. Випуск 79. 2019. №3-4. С. 168-174.
10. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13.04.2015 р. № 4651-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>
11. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень: Наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>
12. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 10 "Дебіторська заборгованість": Наказ Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 року №237 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>

14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 11 "Зобов'язання": Наказ Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року № 20 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 "Дохід": Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року №318 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 "Основні засоби": Наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року №92 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 8 "Нематеріальні активи": Наказ Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року №242 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 "Запаси": Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року №246 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

20. Організаційно-процесуальні основи судово-економічної експертизи : навч. пос. / Н.Л. Гресь, К.К. Недоступ; М-во освіти і науки України, Нац. техн. ун-т «Дніпровська політехніка». Дніпро : НТУ «ДП», 2020. 155 с.

21. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,

зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1998 року № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

22. Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010 р. 2755-VI (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

23. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року №88 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

24. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України 02.09.2014 року №879 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

25. Про затвердження Інструкції про особливості здійснення судово-експертної діяльності атестованими судовими експертами, що не працюють у державних спеціалізованих експертних установах: Наказ Міністерства юстиції України від 12.12.2011 р. № 3505/5 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1431-11>

26. Про затвердження Положення про Центральну експертно-кваліфікаційну комісію при Міністерстві юстиції України та атестацію судових експертів: Наказ Міністерства юстиції України від 03.03.2015 р. № 301/5(зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0249-15#Text>

27. Про затвердження Порядку ведення Реєстру методик проведення судових експертиз: Наказ Міністерства юстиції України від 02.10.2008 № 1666/5 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0924-08#Text>

28. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 року № 419 (зі

змiнами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/547-2018-%D0%BF#n2>

29. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

30. Ревак І.О. Судова бухгалтерія [Текст] : навч. посіб. / І. О. Ревак [та ін.] ; Львів. держ. ун-т внутр. справ. Львів : ЛьвДУВС, 2018. 327 с.

31. Стельмах Н. Інформаційне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи. Проблеми і перспективи економіки та управління. Випуск 4(28), 2022, С. 203–209. DOI: 10.25140/2411-5215-2021-4(28)-203-209

32. Цивільний процесуальний кодекс України: Закон України від 18 березня 2004 року № 1618-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1618-15#Text>

## **ЛЕКЦІЯ 5**

### **ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ**

#### **ВСТУП**

1. Інформаційне забезпечення експертного дослідження стану та операцій із грошовими коштами в касі та на рахунках у банку.
2. Інформаційне забезпечення експертного дослідження операцій з основними засобами.
3. Інформаційне забезпечення експертного дослідження операцій з матеріальними запасами.
4. Інформаційне забезпечення експертного дослідження операцій, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції.
5. Інформаційне забезпечення проведення судово-бухгалтерської експертизи фінансових результатів діяльності підприємства.

#### **ВИСНОВКИ**

## ВСТУП

Судово-бухгалтерська експертиза є важливим інструментом запобігання, боротьби та викриття економічних злочинів і порушень фінансово-господарської дисципліни. Своєчасність та правильність її застосування впливає на ефективність розслідування. Дотримання чинного законодавства, якісне інформаційне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи та належне використання її матеріалів допомагають розкрити злочини, визначити справжні розміри заподіяних збитків, зберегти майно власників.

Ефективність судово-бухгалтерської експертизи визначається не лише комплексом методів та прийомів і необхідними знаннями експерта-бухгалтера, а й інформаційним забезпеченням експертизи, призначення якого полягає в багатоаспектному та комплексному інформуванні безпосередніх виконавців експертного дослідження про реальний стан і зміни у функціонуванні визначених об'єктів судово-бухгалтерської експертизи. Для забезпечення превентивного ефекту судово-бухгалтерської експертизи потрібно систематизувати інформаційну базу для її провадження.

### **1. Інформаційне забезпечення експертного дослідження стану та операцій із грошовими коштами в касі та на рахунках у банку.**

Грошові кошти в національній та іноземній валюті підприємств, організацій, установ можуть перебувати у вигляді готівки в касі, зберігатися в установах банків, у підзвітних осіб, а також використовуватися у вигляді акредитивів, чеків тощо. На кожному підприємстві для забезпечення належного використання і контролю за рухом грошової маси організується її облік.

**Каса** - самостійний структурний підрозділ підприємства, призначений для зберігання грошових коштів і проведення розрахунків готівкою.

Адміністрація підприємства зобов'язана створювати необхідні умови для забезпечення збереження грошових коштів у касі. Підприємство може мати у своїй касі мінімальні суми готівки на задоволення невідкладних господарських потреб. Ліміт залишку готівки в касі встановлюється установою банку або самостійно визначається підприємством. Перевищення ліміту можливе лише в дні видачі заробітної плати протягом трьох робочих днів. Зберігання в касі цінностей, які не належать даному підприємству, забороняється.

**Основні завдання обліку грошових коштів:**

- забезпечення їх зберігання і правильного використання
- суворе додержання встановлених норм касових та банківських операцій
- правильне оформлення руху грошових коштів у документах і регістрах бухгалтерського обліку

**Основною метою проведення судово-бухгалтерської експертизи готівкових операцій у касі та рахунках у банках є встановлення об'єктивної істини щодо достовірності та правильності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності готівкових операцій.**

**Типові завдання судово-бухгалтерської експертизи щодо стану та операцій із грошовими коштами в касі та на рахунках у банку:**

1. встановлення правильності документального оформлення операцій з руху грошових коштів;
2. визначення документальної обґрунтованості нестач (лишків) грошових коштів;
3. визначення і підтвердження розміру матеріального збитку, завданого матеріально-відповідальною особою в результаті навмисних корисливих правопорушень;

4. установлення відповідності відображення в бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій із грошовими коштами чинним нормативним актам з бухгалтерського обліку;

5. підтвердження виявлених недоліків в організації бухгалтерського обліку грошових коштів і контролі фінансово-господарської діяльності підприємства, які сприяли утворенню матеріальних збитків;

6. установлення причин, які сприяли навмисним зловживанням установлення правильності визначення оподатковуваного прибутку підприємства і розрахунку розмірів податків;

7. установлення правильності методики проведення документальної ревізії грошових коштів у касі та на рахунках у банку і достовірності її результатів.

#### **Об'єктами експертного дослідження операцій з коштами є :**

- інтерпретація, достовірність оцінки та реальність відображення в балансі та фінансовій звітності
- повнота оприбуткування, обґрунтованість (законність) вибуття та цільове використання
- дотримання вимог законодавчо-нормативного забезпечення щодо їх обліку та стан збереження грошових коштів
- сума заподіяної шкоди за наслідками виявлених нестач, розкрадань та особи, причетні до цих порушень

**Методичні прийоми експертного дослідження операцій з коштами у касі та на рахунках у банку включають:**

- розрахунково-аналітичні, документальні
- прийоми узагальнення й реалізації результатів експертизи
- аналітичного групування доказів правопорушень та ін.

Варто зазначити, що операції з грошовими коштами досліджують не відокремлено, а у взаємозв'язку з іншими операціями – купівлею і продажем товарноматеріальних цінностей, розрахунками з робітниками та службовцями, підзвітними особами, дебіторами і кредиторами, утворенням і використанням фондів та ін.

**У разі виявлення в касі нестач або лишків готівкових грошей експертне дослідження касових операцій проводиться наступним чином.**

*Поетапне проведення експертного дослідження касових операцій:*

- Порівнюються записи в касовій книзі з прибутковими та видатковими касовими документами. Визначається повнота і правильність оформлення документації. При цьому необхідно зіставити дані, вказані у прибуткових касових ордерах, з даними записів на контрольній стрічці регістрів розрахункових операцій (якщо вони є на підприємстві) або з даними розрахункових книжок
- Перевіряється арифметична достовірність підрахунків у касовій книзі сум операцій за кожний день і правильність переносу сум залишків на наступну сторінку книги
- Установлюється тотожність записів у касовій книзі записам у звітах касира за кожний операційний день
- Аналізуються по суті операції в документах, які додаються до прибуткових та видаткових касових ордерів

Досліджуючи операції з грошовими коштами, судово-бухгалтерська експертиза використовує нормативно-правову інформацію, загальнодержавні нормативні акти, затверджені органами державного управління, а також нормативно-довідкову інформацію, затверджену органами управління і відомчими нормативними документами, які регулюють операції з грошовими коштами підприємств. Зокрема, Положення про ведення касових операцій у

національній валюті в Україні, затверджене постановою Правління НБУ від 29.12.2017 № 148.

**Фактографічна інформація, необхідна для експертного дослідження касових операцій:**

**1. *Первинні документи:***

- прибутковий та видатковий касові ордери;
- квитанція на внесок готівки до банку або на оплату послуг інших організацій;
- корінець чекової книжки;
- акт про результати інвентаризації наявних коштів;
- договір про матеріальну відповідальність тощо.

**2. *Облікові реєстри:***

- касова книга;
- журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів;
- звіт касира та відомості за дебетом рахунків 30, 31, 33;
- Головна книга та ін.

**3. *Звітні документи:***

- книга обліку розрахункових операцій (КОРО);
- розрахункова книжка та авансові звіти;
- баланс підприємства (установи) та ін.

**Контрольні роботи під час експертного дослідження операцій із грошовими коштами в касі та рахунках у банку**

- перевірка повноти та правильності заповнення реквізитів досліджених об'єктів
- встановлення відповідності операцій із грошовими коштами в касі та рахунках у банку законодавчим актам і нормативній базі

- проведення зустрічної перевірки між позивачем та відповідачем
- перевірка правильності арифметичних підрахунків у наданій експерту документації

**Найбільш характерні види зловживань у здійсненні касових операцій:**

- оформлення видаткових операцій по касі за недоброякісними та підробленими документами
- привласнення готівкових грошей, отриманих за чековою книжкою у банку через підробку банківських виписок
- розкрадання грошових коштів, призначених для заробітної плати, за допомогою підроблення розрахунковоплатіжної відомості
- незаконна видача готівкових грошей з каси після підробки авансових звітів з відряджень

Особливу увагу під час проведення експертного дослідження необхідно приділити повноті оприбуткування готівкових грошей та цільовому їх використанню. Можливі випадки утворення в касі нестачі готівкових коштів без відображення в обліку. Але частіше вилучення грошових коштів із каси відбувається через не оприбуткування грошей та необґрунтоване їх списання на витрати, а саме: не оприбуткування виручки від реалізації ТМЦ та за надані послуги; не оприбуткування коштів, отриманих із банку на виплату заробітної плати та на адміністративно-господарські та виробничі потреби; списання грошових коштів без документів, за підробленими документами та в більших, ніж заявлено розмірах; повторне списання грошових коштів за тими самими документами.

Відповідно до чинного законодавства підприємства, незалежно від форми власності, зобов'язані зберігати свої грошові кошти на відкритих у

банку поточних або інших рахунках у різних валютах. Тому перед початком дослідження розрахункових операцій експерт зобов'язаний вимагати у керівництва довідку про всі наявні у підприємства рахунки в установах банків. Банки контролюють використання коштів, які зберігаються на рахунках, однак це не виключає можливості фінансових порушень під час здійснення розрахункових операцій

Безготівкові розрахунки – швидкий, зручний та безпечний спосіб оплатити товари та послуги. Розширення сфери безготівкових розрахунків сприяє прозорості платежів та економічному росту країни.

***Основні напрямки використання грошових коштів з рахунка:***

- платежі постачальникам за сировину, матеріали, готову продукцію
- внески до бюджету
- погашення заборгованості за позиками
- виплати заробітної платні працівникам підприємства
- внески до цільових фондів
- комісійні виплати та ін.

**Етапи експертного дослідження операцій на рахунках в банку:**

1. Початковим етапом дослідження операцій щодо кожного рахунка є перевірка тотожності залишків грошових коштів на кінець кварталу (року) за даними: виписок банків; бухгалтерських балансів і облікових регістрів підприємства (Головної книги, журналів-ордерів № 2 і № 3).

2. За кожний звітний період звіряються записи у регістрах синтетичного (Головна книга) і аналітичного обліку (журнал-ордер № 2 і відомість № 2), робиться підрахунок щоденних, щомісячних і квартальних підсумків з постійним звірянням їх з виписками банку.

3. Встановлюється чи надані експерту всі виписки банку. Якщо на підприємстві немає окремих виписок, то слід отримати з банку їх засвідчені копії.

4. У разі розбіжностей між обліковими даними підприємства та виписками банку з'ясувуються їх причини за матеріалами установи банку.

Перевіряючи тотожність облікових даних змісту виписок з розрахункового рахунка, необхідно з'ясувати, чи всі банківські виписки надані та наскільки вони достовірні. Повноту банківських виписок з'ясовують за їхньою посторінковою нумерацією та переносом посторінкових підсумків. Достовірність виписок визначають за зовнішніми ознаками (реквізитами, підписами, штампами банку та ін.), а за необхідності - і способом зустрічної перевірки в банку. При цьому експерт-бухгалтер не встановлює підроблень штампів та підписів. Банк систематично контролює залишки грошових коштів на розрахункових, поточних та інших рахунках, тому залишки коштів на початок та на кінець місяця, показані підприємством, як правило, відповідають залишкам виписок банку. Проте це не виключає можливості здійснення протягом місяця різного роду зловживань.

***Під час дослідження банківських операцій можуть бути встановлені наступні факти:***

- Розбіжність між записами по касі зданих до банку готівкових коштів та відображення цих операцій у виписках банку
- Розбіжність між записами у виписках банук сум, виданих готівковими коштами, та записами тієї самої операції по касі, а також із записами на корінцях чеків
- Необґрунтованість перерахування коштів з рахунків у банку та інші недоліки в порядку оплати

Якщо в результаті звіряння банківських виписок, які перебувають на підприємстві, і платіжних документів зі справжніми записами і документами,

що перебувають в установі банку, буде виявлено розбіжності, то **експерт зобов'язаний зазначити у своєму висновку справжні напрямки витрачання коштів.**

**Експерту-бухгалтеру треба також досліджувати банківські операції за суттю й установити:**

- наскільки правильно використовувались на підприємстві отримані позики та чи достовірні матеріали на їх отримання;
- чи правильно відображались в обліку і чи законно використовувались отримані в банку розрахункові чеки;
- чи не допускалося неправильне перерахування авансів і платежів за безтоварними рахунками, а також оплата рахунків інших організацій, які не мають відношення до підприємства, що перевіряється;
- наскільки раціональні на підприємстві, що перевіряється, форми застосовуваних розрахунків та чи сприяють вони прискореному обігу коштів підприємства.

## **2. Інформаційне забезпечення експертного дослідження операцій з основними засобами.**

**Основні засоби (згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби»)** – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних та соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він триваліший за рік)

**До основних зловживать в операціях з основними засобами слід віднести :**

- розкрадання майна через незаконне віднесення об'єктів основних засобів до малоцінних предметів з подальшим їх списанням з балансу

- розкрадання майна через відсутність обліку списаних об'єктів основних засобів
- нанесення матеріальної шкоди у зв'язку із порушенням порядку ліквідації списаних об'єктів основних засобів
- нанесення матеріальної шкоди у зв'язку із неправильним списанням нестач об'єктів основних засобів
- неправильне відображення операцій з основними засобами податкового обліку, що призвело до заниження оподаткованого прибутку та суми податку
- завищення обсягу будівельно-монтажних робіт, які виконано підрядним способом, та пов'язаних з ним витрат
- завищення обсягу ремонтних робіт, виконаних господарським способом
- неправильне застосування норм амортизації
- завищення первісної вартості основних засобів та витрат, пов'язаних із їх транспортуванням та введенням в експлуатацію тощо
- завищення вартості основних засобів, отриманих як внесок до статутного фонду
- неправильне відображення в обліку доходу від безкоштовного отримання матеріальних цінностей тощо

Під час проведення судово-бухгалтерської експертизи стану операцій із основними засобами:

**✓ Експерт-бухгалтер повинен установити правомірність віднесення окремих об'єктів до основних засобів.**

Основні засоби, які будуть визнані непридатними для використання протягом звітного періоду, мають бути списані на витрати цього періоду за їхньою залишковою вартістю

**✓ Експерту-бухгалтеру слід також пам'ятати, що за основними засобами справедлива вартість визначається в разі:**

- безкоштовної передачі основних засобів;
- якщо основні засоби отримані внаслідок бартерних операцій;
- якщо основні засоби передані як внесок до статутного капіталу

**✓ Експерту-бухгалтеру необхідно дослідити матеріали інвентаризації основних засобів та звернути увагу на точність визначення збитку, який підлягає відшкодуванню винними особами:**

- правильність віднесення до основних засобів матеріальних цінностей, що перебувають на балансі господарського органу;
- точність визначення балансової вартості основних засобів на початок кожного звітного періоду;
- обґрунтованість індексації основних фондів;
- правильність нарахування амортизації (зносу) основних засобів тощо.

**Основні завдання, які розв'язує судово-бухгалтерська експертиза стану операцій із основними засобами.**

1. Установлення правильності документального оформлення з надходження, переміщення та використання основних засобів;
2. Установлення відповідності відображення в бухгалтерському обліку операцій з основними засобами вимогам чинних нормативних актів з бухгалтерського обліку та звітності;
3. Установлення наявних фактів порушення чинного законодавства щодо правомірності та обґрунтованості управлінських рішень відповідальних працівників підприємства в разі придбання, використання, реалізації і ліквідації окремих об'єктів основних засобів;
4. Установлення посадової особи, яка відповідальна за здійснення та документальне оформлення незаконної господарської операції;

5. Перевірка правильності віднесення окремих об'єктів до складу основних засобів;
6. Перевірка правильності нарахування амортизації, своєчасність та повнота віднесення її до витрат підприємства;
7. Установлення правильності визначення і списання збитків, що були понесені внаслідок ліквідації неповною мірою амортизованих об'єктів;
8. Перевірка правильності ведення обліку операцій, пов'язаних з реалізацією непотрібного і зайвого обладнання;
9. Визначення впливу операцій з основними засобами на оподаткований прибуток.

**Об'єктами експертного дослідження операцій з ОЗ:**

*(Об'єктами є будь-які господарські операції з основними засобами)*

- реальність відображення в балансі;
  - достовірність оцінки;
  - надходження, вибуття та достовірність відображення їх в обліку
- правильність нарахування та відображення в обліку амортизації та зносу дооцінка, уцінка, правильність відображення її в обліку та фінансовій звітності;
- стан збереження основних засобів.

**Фактографічна інформація для дослідження ОЗ:**

- Акт приймання-передачі основних засобів ОЗ-1;
- Акт-приймання здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів ОЗ-2;
- Акт на списання основних засобів ОЗ-3;
- Акт на списання автотранспортних засобів ОЗ-4;
- Інвентарна картка обліку основних засобів ОЗ-6;

- Опис інвентарних карток з обліку основних засобів ОЗ-7;
- Розрахунок амортизації основних засобів ОЗ-15 та ОЗ-16;
- Інвентаризаційні описи;
- Облікові регістри синтетичного обліку основних засобів;
- Рахунки Головної книги, які призначені для обліку основних засобів, їх зносу ;
- Бухгалтерський баланс звітного періоду;
- Фінансова звітність;
- Контракти, договори про оренду, страхові поліси;
- Комп'ютерна інформація;
- Наказ про облікову політику в частині основних засобів

### **3. Інформаційне забезпечення експертного дослідження операцій з матеріальними запасами.**

*Методика експертного дослідження операцій з матеріальними запасами.*

**Об'єктами** експертного дослідження операцій з матеріальними запасами є господарські операції з запасами, реальність їх відображення у балансі, достовірність оцінки, первинні документи, що характеризують надходження і вибуття запасів і їх відображення в обліку, дооцінка і уцінка запасів, стан збереження матеріальних запасів, матеріали інвентаризації та інші документи.

**Джерелами інформації** експертного дослідження операцій з матеріальними запасами є нормативно-довідкова та фактографічна інформація.

Фактографічна інформація

- договори на поставку матеріальних запасів;
- договори про матеріальну відповідальність;
- первинні документи з надходження матеріальних запасів: товарно-транспортні накладні, акти на оприбуткування матеріальних запасів;
- документи, що стосуються витрат матеріальних запасів: акти на списання хімічних добрив, акти на списання будівельних матеріалів, акти на списання сировини та матеріалів;
  - накладна;
  - прибутковий ордер;
  - специфікація;
  - інвентаризаційні описи;
  - товарний чек;
  - вантажно-митна декларація;
  - товарний звіт;
  - журнал обліку витрат;
  - відомість аналітичного обліку запасів;
  - комп'ютерна інформація;
  - наказ про облікову політику в частині матеріальних запасів;
- рахунки Головної книги, які призначені для обліку матеріальних запасів (20 «Виробничі запаси», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 28 «Товари» тощо)

Варто зазначити, що основним джерелом інформації, наданої експерту є матеріали проведених *інвентаризацій*. При дослідженні даних інвентаризації експерт з'ясовує:

- детальні характеристики її проведення;

- присутність під час перевірки матеріально-відповідальної особи, а також фахівця, який достатньо знає особливості обліку і зберігання запасів, перебуваючи у складі інвентаризаційної комісії;

- питання, які характеризують наявність залишків і нестач матеріальних цінностей; - правильність розрахування збитку, пов'язаного із нестачами матеріальних запасів тощо.

### **Причини виникнення нестач запасів:**

- порушення правил прийому по кількості та якості та передачі запасів у виробництво;

- неналежна організація збереження запасів;
- неправильне зберігання матеріальних запасів на складах підприємства;
- відсутність умов для збереження матеріальних запасів;
- відсутність сигналізації на складах;
- недотримання норм витрачання матеріальних запасів;
- помилки при калькулюванні собівартості робіт, продукції та послуг;
- наявність лишків чи нестачі матеріальних запасів за попередні періоди;

- наявність великої кількості фактів списання матеріальних запасів;
- недосконала організація пропускового режиму на підприємстві;
- не проведення контрольних заходів за роботою матеріальновідповідальних осіб;

- відсутність договорів про повну матеріальну відповідальність з відповідальними особами.

### **Види нестачі запасів за джерелами утворення:**

- внутрішні - приховані нестачі запасів, які надійшли в упаковці, та що не були своєчасно встановлені з причини
- зовнішні - нестачі, які створюються працівниками суб'єкта господарювання.

Суб'єктами таких недостач є матеріальновідповідальні особи, складські працівники, керівники виробничих підрозділів, що займаються або пакуванням або технологічним процесом. До недостачі можуть бути причетні працівники середньої ланки управління, керівники функціональних підрозділів, головний технолог.

**Нестачі можуть бути двох видів:** у межах норм природних втрат та понад затверджені норми втрат.

Необхідно дослідити обґрунтованість списання нестач матеріалів у межах норм природних втрат. Від природних втрат необхідно відрізнити псування товарів (бій пляшок, бомбаж консервів тощо). На псування товарів матеріально відповідальні особи мають складати спеціальні акти.

Необхідно зазначити, що поняття «товарно-матеріальні цінності» за економічною термінологією є співставним із поняттям «запаси». Згідно Національним положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», товарно-матеріальні цінності підпадають під визначення терміну «запаси». Відповідно до Положення, **запаси – це активи**, які відповідають наступним вимогам:

- утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством

В свою чергу, нестача даного виду активів у суб'єктів господарювання встановлюється за допомогою **інвентаризації**, яка представляє собою спосіб перевірки активів і зобов'язань з метою підтвердження їх наявності, стану й оцінки для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства.

Метою призначення експертизи є встановлення суми товарно-матеріальних цінностей, які за результатами інвентаризації відображені як нестача. Основним завданням судово-економічної експертизи є *визначення розходження між фактичними і документальними залишками товарноматеріальних цінностей, які знаходяться на зберіганні у матеріально-відповідальній особі.*

Об'єктами судової економічної експертизи щодо нестач товарно-матеріальних цінностей є господарські операції, які відображаються у первинних документах, які фіксують їх надходження і витрачання, регістрах синтетичного та аналітичного обліку, матеріалах інвентаризації та інших пов'язаних документах. На сьогодні при широкому застосуванні інформаційних технологій об'єктами експертизи можуть бути й інформація, яка зафіксована на USB-носіях

Орієнтований перелік питань, який ставиться судово-слідчими органами перед експертом може бути наступний:

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

✓ В якій сумі підтверджуються невідповідності між документальними і фактичними залишками товарно-матеріальних цінностей на підприємстві (назва підприємства) за період (вказується період)?

Разом з тим, експерту *не можуть бути поставлені питання*, які виходять за межі його компетентності і стосуються:

- встановлення відповідальності і вини особи, що має правовий характер;
- визначення суми нестачі, яка утворилася, оскільки це виходить за межі його спеціальних знань;

– визначення причин утворення нестачі, розходження, що не відноситься до предмету судової економічної експертизи, а є компетенцією органів, осіб, що проводять розслідування за кримінальним провадженням.

Експерт-економіст досліджує операції з товарно-матеріальними цінностями стосовно наявності зловживань, перекручень облікових даних і помилок, які могли призвести до неправильних початкових залишків, що зумовили проведення інвентаризацій.

Він встановлює рівень достатності наданих йому матеріалів щодо господарської діяльності суб'єкта господарювання за поставленими питаннями у кримінальному провадженні. В процесі проведення дослідження експерт керується нормативно-правовою базою, яка була діючою на момент виявлення нестачі.

Для проведення судової економічної експертизи щодо документального підтвердження нестачі товарно-матеріальних цінностей **на дослідження експерту надається наступна документація**: наказ про прийняття на роботу; трудові угоди, договори про матеріальну відповідальність з матеріально відповідальними особами; наказ про призначення інвентаризації; інвентаризаційний опис; акт інвентаризації товарно-матеріальних цінностей; порівняльна (звіряльна) відомість; первинні документи, які підтверджують прибуткову та видаткову частини за інвентаризаційний період (акти приймання, накладні, товарно-транспортні накладні, касові ордери, товарні чеки); синтетичні та аналітичні рахунки бухгалтерського обліку, які відображають наявність і рух товарно-матеріальних цінностей, і за допомогою яких можна дослідити фактичне поступлення, вибуття товарноматеріальних цінностей, за рахунок чого списані нестачі; книга обліку доходів і витрат, книга обліку розрахункових операцій; інші документи.

Документи, які надаються на дослідження, повинні бути оформлені належним чином у відповідності до вимог нормативно-правових документів: Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

від 16.07.1999 № 996-XIV, наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 24.05.1995 № 88.

При дослідженні нестач використовуються прийоми як загальної, так і часткової методики дослідження. *Основними об'єктами дослідження є документи, які відображають фактичну наявність товарно-матеріальних цінностей, а саме інвентаризаційні описи та акти інвентаризації.*

При дослідженні нестач, поряд із загальними, використовуються і спеціальні методи. Якщо перші є універсальними, то застосування останніх визначається способами скоєння економічного злочину в тій чи іншій сфері економіки (банківська діяльність, оподаткування, фінансова сфера та ін.). В свою чергу сукупність спеціальних методів, які використовуються в процесі дослідження, становить зміст спеціальної методики, яка самостійно визначається експертом залежно від його досвіду і кваліфікації для розв'язання конкретно поставлених питань. В процесі дослідження експерт використовує документальні прийоми, якими є нормативна перевірка, формальна перевірка, арифметична перевірка, співставлення документів, зустрічна перевірка.

Кожен із перелічених методичних прийомів виконує ту чи іншу необхідну функцію у економічному дослідженні, наприклад:

- нормативна перевірка дозволяє встановити чи відповідають відображені господарські операції в бухгалтерських документах нормам, правилам діючої нормативно-правової бази;
- арифметична перевірка встановлює достовірність арифметичних підрахунків результатів інвентаризації і може включати як прості, так і складні розрахунки;
- метод співставлення документів використовується для взаємного контролю двох або декількох видів пов'язаних між собою документів.

Так, при дослідженні первинного обліку по відвантаженні товарів, видаткові документи на відпуск матеріалів зі складу можуть бути співставлені з даними товарно-транспортних накладних.

В обов'язковому порядку, для забезпечення повного і об'єктивного дослідження, експерт повинен здійснити арифметичну перевірку інвентаризаційних описів, актів інвентаризації. Якщо підсумкова сума в інвентаризаційному описі не відповідає сумах показників, які зазначені в інвентаризаційному описі, тоді експерт визначає його підсумкову суму в результаті сумування зазначених показників. Виявлені суперечності в документах експерт зазначає в економічному дослідженні.

Також можливі випадки, коли при арифметичній перевірці в акті інвентаризації експерт не може ідентифікувати деякі числові показники. В такому разі до уваги він бере кінцеву суму із даного акта із зазначенням виявлених недоліків.

Таким чином, використання тих чи інших прийомів дослідження залежить від особливостей економічного злочину, документообігу в галузі, де він скоєний, і обліку господарських операцій на конкретному підприємстві.

Експерт перевіряє правильність записів у бухгалтерському обліку за операціями, відображеними в первинних документах, звіряє надходження та витрачання товарно-матеріальних цінностей за даними синтетичного та аналітичного обліку. Також він встановлює відповідність у документах, облікових регістрах і звітності за взаємопов'язаними операціями.

При дослідженні наданої документації експерту-економісту слід звернути увагу на такі моменти. Згідно із вимогами Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку помарки, підчистки не допускаються. У випадку наявності помилок останні мають бути виправлені. Перелік необхідних документів для дослідження залежить від конкретних обставин справи та питань, які поставлені перед експертом.

Всі документи повинні бути оформленими належним чином. Так, договори про матеріальну відповідальність мають бути підписані матеріально відповідальною особою. Це ж саме стосується накладних про отримання товару, актів приймання та інших первинних документів.

У процесі проведення дослідження операцій з товарно-матеріальними цінностями експерту насамперед необхідно визначити коло осіб, відповідальних за приймання і видачу матеріальних цінностей, за правильне та своєчасне оформлення цих операцій.

Здійснюючи дослідження, експерт звертає увагу на можливі перекручування і порушення в бухгалтерській документації. Сюди, як правило, відносять: виправлення і підробка цифр, цін, приписування цифр, відсутність в документах необхідних реквізитів, підписів, відбитків печатки, що надають йому юридичної сили, внесення в інвентаризаційний опис неіснуючих товарів, наступне дописування та ін.

Експерт повинен уточнити, чи були інші особи допущені до товарно-матеріальних цінностей, які знаходяться на відповідальному зберіганні в досліджуваному періоді, крім матеріально відповідальної особи (наприклад, у зв'язку із її відпусткою, хворобою та ін.). Наявність таких фактів підтверджується документально (накази, акти передачі, інвентаризації).

Саме на підставі дослідження документів експерт робить висновок щодо правильності проведення й документального оформлення інвентаризації і визначає документально обґрунтовану суму нестачі або надлишку товарно-матеріальних цінностей.

Отже, проведення судової економічної експертизи при документальному підтвердженні нестачі товарно-матеріальних цінностей потребує врахування ряду аспектів, від чого залежатиме рівень повноти та об'єктивності економічного дослідження. Вони можуть стосуватися різних етапів проведення інвентаризації (організаційного, етапу перевірки,

порівняльноаналітичного або ж підсумкового) на основі поданих експерту матеріалів для дослідження.

Крім цього, в сучасних умовах (ведення суб'єктами господарювання автоматизованого бухгалтерського обліку) результативність судово-експертної діяльності фахівців в сфері економіки у великій мірі залежатиме від використання останніми програмних продуктів, що дасть змогу покращити кількісні та якісні показники практичної роботи експертів при проведенні не лише даного виду експертиз, а й інших її видів.

#### **4. Інформаційне забезпечення експертного дослідження операцій, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції.**

Порядок обліку виробничих витрат, випуску та реалізації готової продукції залежить від галузевих особливостей, організації та технології виробництва.

***Об'єктами СБЕ під час дослідження операцій з виробництва і реалізації продукції є:***

- дисципліна поставок за обсягами, строками, асортиментом і якістю продукції;
- витрати на виробництво і реалізацію продукції;
- незавершене виробництво;
- збереження продукції під час виробництва, зберігання і транспортування;
- первинна документація;
- дані бухгалтерського обліку і звітності;
- нестача продукції, брак, приписки і розмір завданих збитків, виявлені ревізією, їх обґрунтованість, винні особи тощо.

***До джерел інформації*** експертизи виробництва та реалізації товарів, продукції, робіт та послуг відносять:

- нормативні акти з виробництва та реалізації товарів, продукції, робіт і послуг;
- законодавчі акти про підприємства та підприємництво;
- нормативно-методична документація із бухгалтерського обліку та звітності; - реєстри аналітичного та синтетичного обліку;
- первинні документи із обліку виробництва і реалізації товарів, продукції, робіт і послуг;
- акти ревізій і перевірок;
- звітність підприємства;
- інформація правоохоронних органів щодо розслідуваної справи.

**Завданням СБЕ в дослідженні операцій з виробництва і реалізації продукції є:**

- ✓ активний вплив на процеси промислового виробництва з метою сприяння випуску високоякісної і конкурентоспроможної продукції,
- ✓ досягнення раціонального використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів,
- ✓ запобігання втрат, браку,
- ✓ попередження правопорушень, що призводять до збитків на підприємствах.

У процесі бухгалтерської експертизи досліджуються витрати на виробництво і реалізацію продукції, визначається, як відображаються в бухгалтерському обліку витрати підприємства за теперішньою діяльністю (рахунки: 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 91 «Загальновиробничі витрати» тощо); втрат від браку (рахунок 24 «Брак у виробництві»); реалізація продукції, робіт, і послуг (рахунки: 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» 31 і «Розрахунки в банках», 70 «Доходи від реалізації» тощо).

Експерт-бухгалтер повинен також перевірити правильність відображення в обліку:

- витрат з операційної діяльності підприємствами, що використовують рахунки класу 8 «Витрати по елементах»;
- витрат з операційної діяльності підприємствами, які не використовують рахунки класу 8 «Витрати по елементах»;
- реалізації продукції в разі подальшої (наступної) оплати і передоплати;
- реалізації робіт, послуг у разі подальшої (наступної) оплати і передоплати;
- визначення фінансових результатів від операційної діяльності;
- нерозподільних прибутків (збитків)

**Найбільш типовими порушеннями** в операціях виробництва та реалізації продукції є:

- уворення необлікованих резервів (лишків) сировини та матеріалів на виробництві
- випуск та реалізація не облікованої готової продукції
- нестача та псування товарно-матеріальних цінностей на виробництві
- розкрадання грошових коштів шляхом часткового неоприбуткування виручки від реалізації товарів
- розкрадання товарів шляхом неповного їх оприбуткування при надходженні від постачальників
- розкрадання товарів шляхом складання безтоварних документів
- розкрадання товарів і грошових коштів шляхом неправильного визначення розміру природних втрат

## **5. Інформаційне забезпечення проведення судово-бухгалтерської експертизи фінансових результатів діяльності підприємства.**

*Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи фінансових результатів діяльності підприємства*

**Основні завдання, які виконують експерти в процесі судовобухгалтерської експертизи операцій, пов'язаних з формуванням доходів та фінансових результатів:**

✓ перевірка правильності визначення та відображення в обліку доходів за видами діяльності, тобто це доходи від звичайної діяльності: операційної, фінансової, інвестиційної діяльності та доходи від надзвичайної діяльності.

✓ перевірка правильності визначення та відображення в обліку доходів за джерелами надходження: доходи від реалізації продукції, товарів, основних засобів, інших активів; доходи від реалізації послуг; нереалізовані доходи тощо.

✓ перевірка правильності визначення та відображення в обліку доходів за періодом надходження та за періодом визнання;

✓ встановлення причин, які сприяють корисливим зловживанням.

**Об'єктами експертного дослідження фінансових результатів діяльності підприємства є:**

✓ повнота відображення в системі обліку та фінансовій звітності;

✓ визнання та правова регламентація: легітимний – нелегітимний;

✓ склад за видами діяльності; ✓ склад за сегментами;

✓ додержання нормативно-правового забезпечення методології відображення фінансового результату в системі обліку та звітності.

**Основними джерелами, які має дослідити бухгалтер-експерт, є:**

✓ наказ про облікову політику підприємства;

✓ законодавчі акти і нормативно-методичні документи;

- ✓ розрахунок собівартості продукції;
- ✓ нормативні документи з виробництва та реалізації продукції;
- ✓ розрахункові документи (рахунки, які виставлені покупцям на оплату відвантаженої продукції);
- ✓ договори, якими оформлено операції з реалізації продукції (робіт, послуг) та ін. вибуття активів (договори купівлі-продажу);
- ✓ податкові накладні (для визначення обсягів зобов'язань з ПДВ);
- ✓ реєстри аналітичного та синтетичного обліків;
- ✓ документи, що засвідчують факти здійснення інвестиційної та фінансової діяльності;
- ✓ первинні документи;
- ✓ розрахунок обґрунтованості понесених підприємством витрат від надзвичайних подій та отриманих у результаті цих подій доходів;
- ✓ фінансова звітність підприємства;
- ✓ матеріали попередніх перевірок;
- ✓ останній аудиторський звіт.

**Фінансовий результат** може бути значно спотворений у результаті:

- неправильного визначення собівартості реалізованої продукції, тобто віднесення до її складу витрат, що покриваються за рахунок фінансового результату діяльності, завищення норм витрат сировини та матеріалів, неправомірного завищення норм списання від природних втрат, завищення цін на сировину та матеріали, використаних у виробництві, неправильність списання понаднормативних витрат, неправильний розподіл загальновиробничих витрат та ін.;
- неповноти відображення отриманих підприємством доходів;
- помилок у розрахунку податку на прибуток;

- неточного відображення сплачених штрафів, пені, неустойки;
- неправомірного списання дебіторської заборгованості до завершення терміну позовної давності;
- завищення витрат на позареалізаційні операції (сплачені штрафи, фінансові витрати, втрати від інвестиційної діяльності, надзвичайних подій).

### **Фактографічна інформація**

- рахунки, виставлені покупцям та замовникам;
- накладні на відпуск готової продукції;
- первинні документи обліку;
- реєстри аналітичного та синтетичного обліків;
- журнал обліку грошових коштів та документів № 1;
- комп'ютерна інформація;
- рахунки (субрахунки) Головної книги (701, 702, 703, 704, 71, 72, 73, 74, 75, 791, 792, 793, 794);
- баланс (форма № 1);
- звіт про фінансові результати (форма № 2);
- декларація про прибуток підприємства; • акти ревізій та ін.

## **ВИСНОВКИ**

Аналіз інформаційного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи засвідчує, що крім нормативно-правових документів, які регламентують її здійснення, важливу роль відіграють документи, сформовані на підприємстві. Проте експерт-бухгалтер повинен володіти не лише знаннями з обліку, аналізу та контролю, а і знати специфіку роботи суб'єкта господарювання (галузь економіки: будівництво, торгівля, сільське господарство), щоб надати якісний висновок.

Таким чином, аналіз експертних досліджень чітко показує: потреба у судово-бухгалтерській експертизі невинно зростає. Це особливо помітно під

час розслідування кримінальних справ, пов'язаних з: розкраданням грошових коштів, розкраданням товарно-матеріальних цінностей, розкраданням основних виробничих засобів, ухиленням від сплати податків тощо.

Для того щоб судово-бухгалтерська експертиза мала превентивний ефект, необхідно систематизувати інформаційну базу для її проведення. Це допоможе підвищити її ефективність у запобіганні новим злочинам та порушенням.

### Література:

1. Бухгалтерський облік : навчальний посібник / В. М. Краєвський, О. П. Колісник, Н. В. Гуріна та ін. – Ірпінь : Університет ДФС України, 2021. 388 с. (Серія «На допомогу студенту УДФСУ», т. 94).
2. Горлачук О.А. Особливості проведення судової економічної експертизи при документальному підтвердженні нестачі товарно-матеріальних цінностей. *Інноваційна економіка*. Випуск 7-8, 2020 р. DOI: 10.37332/2309-1533.2020.7-8.20
3. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>
4. Господарський процесуальний кодекс: Закон України від 6 листопада 1991 року № 1798-XII. - URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1798-12#Text>
5. Дудка Л. М., Головань О. В. Судова бухгалтерія: теорія та практика застосування: навч. посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2019.
6. Закон України “ Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” від 21.12.2017р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

7. Закон України “Про судову експертизу” від 25.02.1995 р., № 4048-ХІІ (зі зміни і доповнення) ). URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12>

8. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996 –ХІV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/>

9. Інструкція про призначення та судових експертиз та експертних досліджень: Наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5. URL:<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>

10. Кощинець М.І. Проблеми нормативно-правового та інформаційного забезпечення судово-бухгалтерських експертиз і шляхи їх вирішення / М.І. Кощинець // Інноваційна економіка. Випуск 79. 2019. №3-4. С. 168-174.

11. Кримінальний процесуальний кодекс України : Закон України від 13.04.2015 р. № 4651-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>

12. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень: Наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 р. № 53/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>

13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності": Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 10 "Дебіторська заборгованість": Наказ Міністерства фінансів України від 8 жовтня 1999 року №237 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99>

15. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 11 "Зобов'язання": Наказ Міністерства фінансів України від 31 січня 2000 року № 20 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>

16. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 "Дохід": Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року №318 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

18. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 7 "Основні засоби": Наказ Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 року №92 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

19. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 8 "Нематеріальні активи": Наказ Міністерства фінансів України від 18 жовтня 1999 року №242 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99>

20. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 "Запаси": Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року №246 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

21. Організаційно-процесуальні основи судово-економічної експертизи : навч. пос. / Н.Л. Гресь, К.К. Недоступ; М-во освіти і науки України, Нац. техн. ун-т «Дніпровська політехніка». Дніпро : НТУ «ДП», 2020. 155 с.

22. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1998 року № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>

23. Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010 р. 2755-VI (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

24. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року №88 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

25. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України 02.09.2014 року №879 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

26. Про затвердження Інструкції про особливості здійснення судово-експертної діяльності атестованими судовими експертами, що не працюють у державних спеціалізованих експертних установах: Наказ Міністерства юстиції України від 12.12.2011 р. № 3505/5 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1431-11>

27. Про затвердження Положення про Центральну експертно-кваліфікаційну комісію при Міністерстві юстиції України та атестацію судових експертів: Наказ Міністерства юстиції України від 03.03.2015 р. № 301/5(зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0249-15#Text>

28. Про затвердження Порядку ведення Реєстру методик проведення судових експертиз: Наказ Міністерства юстиції України від 02.10.2008 № 1666/5 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0924-08#Text>

29. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 року № 419 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/547-2018-%D0%BF#n2>

30. Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-XII (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12>

31. Ревак І.О. Судова бухгалтерія [Текст] : навч. посіб. / І. О. Ревак [та ін.] ; Львів. держ. ун-т внутр. справ. Львів : ЛьвДУВС, 2018. 327 с.

33. Стельмах Н. Інформаційне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи. Проблеми і перспективи економіки та управління. Випуск 4(28), 2022, С. 203–209. DOI: 10.25140/2411-5215-2021-4(28)-203-209

34. Цивільний процесуальний кодекс України: Закон України від 18 березня 2004 року № 1618-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1618-15#Text>