

МІНІСТЕРСТВО ВНУТРІШНІХ СПРАВ УКРАЇНИ
Харківський національний університет внутрішніх справ
Сумська філія
Кафедра соціально-економічних дисциплін

ТЕКСТ ЛЕКЦІЇ
з навчальної дисципліни «Судова бухгалтерія»
вибіркових компонент
освітньої програми першого (бакалаврського) рівня вищої освіти

262 Правоохоронна діяльність (правоохоронна діяльність)

за темою – «Основні положення судової бухгалтерії»

ЗАТВЕРДЖЕНО

Науково-методичною радою
Харківського національного
університету внутрішніх справ
Протокол від 30.08.2023 № 7

СХВАЛЕНО

Вченою радою
Сумської філії
Харківського національного
університету внутрішніх справ
Протокол від 29.08.2023 № 8

ПОГОДЖЕНО

Секцією Науково-методичної ради
ХНУВС з гуманітарних та соціально-
економічних дисциплін
Протокол від 29.08.2023 № 7

Розглянуто на засіданні кафедри соціально-економічних дисциплін Протокол
від 29.08.2023 № 2

Розробник:

доцент кафедри соціально-економічних дисциплін Сумської філії ХНУВС,
кандидат економічних наук Парфентій Л.А.

Рецензенти:

1. Доцент кафедри бухгалтерського обліку та оподаткування Навчально-наукового інституту бізнесу, економіки та менеджменту Сумського державного університету, кандидат економічних наук, доцент Кравченко О.В.
2. Завідувач кафедри соціальних та економічних дисциплін факультету №2 Харківського національного університету внутрішніх справ, кандидат економічних наук, доцент Ткаченко С.О.

План лекції

1. Предмет, метод і завдання судової бухгалтерії.
2. Використання судової бухгалтерії в юридичній практиці.
3. Використання бухгалтерських документів при виявленні та розслідуванні злочинів в економіці.

Рекомендована література:

Нормативна

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

Основна

2. Базась М. Ф. Теоретико-методологічні засади судово-бухгалтерської експертизи : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. К. : МАУП, 2007. 488 с.
3. Бандурка А.М. Судебная бухгалтерия : учебное пособие / А.М. Бандурка и др. Харьков : ООО „Изд-во „ТИТУЛ”, 2007. 468 с.
4. Береза Н. Правові основи призначення і проведення судово-бухгалтерської експертизи в Україні. *Актуальні проблеми правознавства*. 2016. Вип. 2. С. 127-131. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/aprpr_2016_2_26.
5. Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза : підручник. К. : Видавнича компанія «Воля». 2004. 656 с.
6. Глібоко В.М., Бушан О.П. Судова бухгалтерія : підручник. К. : Хрінком Інтер, 2007. 224 с.
7. Грабова Н.М., Кривоносов Ю.Г. Облік основних операцій в бухгалтерських проводках : навч. посіб. [3-є вид., доп]. К. : А.С.К., 2006. 416 с.
8. Гудзь Н. В., Денчук П. Н., Романів Р. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. К. : ЦУЛ, 2016. 424 с.
9. Дондик Н.Я., Дондик Г.П. Судова бухгалтерія : навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2011. 208 с.
10. Камлик М.І. Судова бухгалтерія. К. : Атіка, 2003. 592 с.
11. Мельник Н. Г., Михайлишин Н. П. Бухгалтерський облік у системі заходів боротьби з корупцією. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 17. С. 844-848.
12. Нестеренко А. С. Судова бухгалтерія : навч. посіб. / А. С. Нестеренко, С. В. Березовська ; Міжнар. гуманітар. ун-т. Одеса : Фенікс, 2016. 353 с.
13. Писарчук О. В. Особливості організації бухгалтерського обліку підприємств в контексті змін закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 20. С. 1016-1020.
14. Скоробогатова Н. Є. Бухгалтерський облік : навч. посіб. К. : Нац. техн. ун-т Укр. "Київський політехн. ін-т ім. І. Сікорського", 2017. 247 с.

15. Стельмахук А.М., Смоленюк П.С. Бухгалтерський облік : Навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2007. 528 с.
16. Харченко С. І. Бухгалтерський облік виконання бюджетів : монографія. Кн.2. К. : Кондор, 2016. 544 с.
17. Шаманська В.М., Шаманська С.О., Головка І.В. Судова бухгалтерія : навч. посібник. К. : Центр учбової літератури, 2008. 454 с.

Додаткова

18. Горай О. С. Бухгалтерський облік зобов'язань та активів, що втрачено або пошкоджено в результаті бойових дій та окупації державних територій. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 2. С. 69-77.
19. Євдокимов В. В., Самчик М. Ю. Бухгалтерський облік витрат на ремонт власних основних засобів. *Ефективна економіка*. 2016. № 11.
20. Іванюта О. В., Самчук К. І. Бухгалтерський облік формування загальновиробничих витрат цехів основного виробництва великих промислових підприємств машинобудівної галузі. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 22. С. 54-64.
21. Ізмайлов Я. Бухгалтерський облік нарахування та використання ресурсів на інвестиційно-інноваційний розвиток підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2017. № 1. С. 6-20.
22. Ізмайлов Я. Бухгалтерський облік проведення науково-дослідних, дослідно-конструкторських та технологічних робіт підприємств. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 10. С. 9-22.
23. Максименко І. Я., Ганноцька К. С. Особливості обліку орендних операцій: бухгалтерський та податковий аспекти. *Економіка та держава*. 2019. № 11.
24. Матюха В. І., Мисака Г. В. Бухгалтерський облік розрахунків підприємства за товарними операціями. *Молодий вчений*. 2018. № 1. С. 933-936.
25. Мервенецька В. Організаційна культура та бухгалтерський облік вітчизняних підприємств. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 9. С. 26-35.
26. Морозовська Г. Бухгалтерський облік неприбуткових організацій: приклади операцій. *Все про бухгалтерський облік*. 2017. № 2 (спецвипуск). С. 23-38.
27. Поникаров В.Д. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учебное пособие / В.Д. Поникаров и др. Харьков : Арсис, 2002. 240 с.
28. Романів Є. М., Дида О. В. Бухгалтерський облік і оподаткування неприбуткових організацій: особливості та порядок проведення в Україні. *Молодий вчений*. 2017. № 11. С. 1290-1294.
29. Сторожук Н. Судово-бухгалтерська експертиза: критичний огляд нормативно-правового регулювання, методології та організації. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 6. С.43-49.

Текст лекції

1. Предмет, метод і завдання судової бухгалтерії

Кардинальні зміни в економіці нашої держави, пов'язані з переходом України до ринку, зміною форм власності, а відтак ускладненнями у правоохоронній 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.

У юридичній та правоохоронній практиці, особливо під час розслідувань та судових розглядів кримінальних справ про розкрадання державної і колективної власності, посадових, господарських і економічних злочинів, доводиться вирішувати питання, пов'язані з бухгалтерським обліком, економікою та технологією виробництва, товарознавством тощо.

Практика свідчить, що дуже часто сліди таких злочинів, навіть найретельніше спланованих і продуманих, залишаються в документах бухгалтерського обліку, планових і нормативних документах, технологічних процесах, споживчих якостях виготовленої продукції. Отже, бухгалтерські документи, які відображають господарську діяльність підприємств, є одним із основних видів доказів у справах про розкрадання та інші господарські злочини. З точки зору кримінології корисливі злочини, які були скоєні в галузях економіки, мають латентний (замаскований) характер. Тому для їх розкриття необхідно володіти не лише тактикою виявлення, але й методикою, в основу якої покладено використання обліково-бухгалтерської, фінансової та статистичної документації.

Тому дуже важливим і ефективним складником професіональної компетенції юриста у площині успішного вирішення таких питань є знання основ бухгалтерського обліку та економічного аналізу, використання можливостей документального аналізу, вміння правильно і вчасно призначати документальні ревізії, судово-бухгалтерські, планово-економічні, комплексні та інші експертизи, аналізувати результати інвентаризацій, ревізій, експертиз та використовувати економічну інформацію. Усі ці та інші питання розглядає і вивчає спеціальна дисципліна - судова бухгалтерія.

Фаховий професіоналізм потребує від юристів застосування різноманітних джерел і об'єктів інформації з різних галузей знання (економіки, товарознавства, технології виробництва, бухгалтерського обліку). 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 повинні розумітися на типових характеристиках злочинної діяльності у відповідних галузях господарства (що дає змогу виявляти механізм створення слідів у обліковій, нормативній, плановій, технологічній інформації), пізнавати й розуміти можливості

використання фахових економічних, бухгалтерських та інших знань у кримінальному й цивільному процесах. Судова бухгалтерія, активно використовуючи такі знання, максимально наближує їх до потреб конкретної юридичної практики і є дієвим інструментом в розкритті злочинів.

Судова бухгалтерія тісно пов'язана з такими економічними та юридичними дисциплінами як бухгалтерський облік, економіка галузей народного господарства, аналіз господарської діяльності, ревізія і контроль господарської діяльності, кримінальний процес, кримінальне і цивільне право, криміналістика, оперативно-розшукова діяльність.

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

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

Крім того, судова бухгалтерія:

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

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

3) 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;

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

Методи та прийоми дослідження судової бухгалтерії:

Загальнонаукові методи становлять сукупність принципів та категорій матеріалістичної діалектики і 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 методи дослідження, розроблені на основі досягнень економічної та юридичної науки, поділяються на аналітично-розрахункові, документальні, методи судово-бухгалтерської експертизи та 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.

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

Методи судово-бухгалтерської експертизи - методи дослідження бухгалтером-експертом слідчих або судових матеріалів.

Методи фактичною контролю - розробка спеціальних методик виявлення негативних змін у господарській діяльності (інвентаризація, контрольний обмір, контрольна закупка, контрольний запуск сировини у виробництво, лабораторний аналіз, комісійна прийомка та відвантаження матеріальних цінностей). Однак слід зазначити, що використання методів фактичного контролю бухгалтером-експертом виходить за межі його прав.

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

Завдання судової бухгалтерії полягають у:

- всебічному сприянні розвитку економіки України шляхом зміцнення державної законності у всіх сферах господарювання;
- виявленні та усуненні причин та умов, що сприяють скоєнню злочинів в галузях економіки;
- забезпеченні виконання завдань кримінального судочинства;
- розробці галузевих методик виявлення та розслідування розкрадань та інших корисливих правопорушень;
- забезпеченні правильного використання спеціальних економічних знань при призначенні і проведенні судово-бухгалтерської експертизи та документальної ревізії за ініціативою правоохоронних органів.

2. Використання судової бухгалтерії в юридичній практиці

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

Разом з тим практика показує, що злочинні дії тягнуть за собою виникнення слідів злочинної діяльності в документах бухгалтерського обліку, планових і нормативних документах. Відтак вони стають предметом наукового зацікавлення і вивчення з метою не тільки знешкодження й розкриття злочинів, а й запобігання їх. Ось чому дуже важливим і ефективним складником професійної компетенції юриста у площині успішного вирішення таких питань є знання основ бухгалтерського обліку та економічного аналізу, використання можливостей документального аналізу, вміння правильно і вчасно призначати документальні ревізії, судово-економічні експертизи, аналізувати результати інвентаризацій, ревізій, експертиз та використовувати економічну інформацію. Усі ці та інші питання розглядає і вивчає спеціальна дисципліна - судова бухгалтерія.

Працівник Бюро економічної безпеки України, ревізор, аудитор повинні знати нормативи ліцензування діяльності підприємств, володіти основами бухгалтерського обліку, судової бухгалтерії, судово-бухгалтерської експертизи, прийомами здійснення контрольної закупки, контрольного обміру чи запуску сировини, особливостями проведення інвентаризацій на підприємствах різних галузей; вміти розраховувати природний збиток, норми списання та особливості технологічних процесів, види і характеристики товарів; вміти оцінити стан оперативної обстановки на об'єктах, організації і проведення оперативно-розшукових і профілактичних заходів тощо.

Юрист підприємства повинен враховувати бухгалтерські питання під час оформлення претензій, позовних документів, стягнення дебіторської заборгованості, обґрунтування кредиторської заборгованості, складання угод і договорів оренди, при підготовці матеріалів для господарських судів та для участі в інвентаризаціях і ревізіях.

Слідчий, суддя, адвокат, прокурор мають володіти знаннями про характер злочинної діяльності у відповідних галузях господарства для встановлення механізму та технологічного процесу слідоутворення у обліковій, нормативній, плановій, технологічній інформації; знати й розуміти можливості використання фахових економічних, бухгалтерських та інших знань у кримінальному та цивільному процесі.

Вивчаючи судову бухгалтерію, курсанти та студенти, які навчаються за юридичними спеціальностями, отримують знання та навички, що максимально наближають їх до потреб конкретної юридичної практики.

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

Застосовуючи методи судової бухгалтерії, співробітники правоохоронних і контролюючих органів можуть вчасно виявляти зміни у господарських процесах, з'ясовувати та усувати причини й умови, що сприяють скоєнню господарських злочинів, розробляти галузеві методики розслідування розкрадань, узагальнювати практику і робити науково-обґрунтовані висновки.

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

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

Особливо важливі знання в області судової бухгалтерії для працівників правоохоронних органів в умовах реформування системи бухгалтерського обліку в Україні. Головним завданням трансформації національної системи

бухгалтерського обліку є приведення її у відповідність до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Перехід до застосування міжнародних стандартів фінансової звітності виконується в рамках реалізації стратегічного курсу України на інтеграцію у світовий економічний простір, яка визначає адаптацію законодавства України до законодавства розвинутих країн. Це дуже важливо в умовах глобалізації економічної злочинності та розгалуженості її міжнародних зв'язків.

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

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

3. Використання бухгалтерських документів при виявленні та розслідуванні злочинів в економіці

У діяльності правоохоронних органів при виявленні корисливих злочинів робота з документацією посідає важливе місце. Згідно Кримінального процесуального кодексу України документ є одним із видів доказів, на підставі якого орган дізнання, слідчий або суд встановлюють наявність або відсутність у діях особи складу злочину. У роботі підрозділів Національної поліції, у слідчій та судовій практиці з виявлення правопорушень і розслідування кримінальних справ про розкрадання товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів, інших корисливих зловживань проти майна підприємств документування дій осіб, встановлення подій злочину, виявлення винних осіб відбувається в основному на підставі документів, в яких відображені або завуальовані незаконні господарські операції. Безумовно, правоохоронними органами використовуються й інші види доказів, наприклад, показання свідків, висновки експертів, але документи відіграють найважливішу роль.

За якісними ознаками документи поділяються на доброякісні і недоброякісні.

Доброякісним може бути визнаний будь-який документ, що відповідає всім вимогам, викладеним у чинному законодавстві.

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

Документ, якого не існує і який видається з певною метою за дійсний, кваліфікується як фіктивний (від лат. фіксія - вигадка). У практиці облікової

діяльності поняття фіктивного документа тісно пов'язане з поняттям первинного і зведеного документів: якщо у зведеному документі відображена господарська операція на підставі неіснуючого первинного документа, такий запис у зведеному документі вважається зробленим на підставі фіктивного документа.

Підроблений документ подає господарську операцію у перекрученому вигляді. Характер фальсифікації може бути різний: підробка реквізитів, наприклад, підписів, зміна назви товару, підробка кількісних та якісних показників.

Безтоварний документ відображає неіснуючу господарську операцію. За формою найчастіше він буває доброякісним, а за змістом - фіктивним, формальна доброякісність безтоварного документа забезпечується матеріально відповідальною особою з тією метою, щоб безтоварна операція в ході проведення ревізії не була викрита.

Здійснення безтоварних операцій на практиці може супроводжуватися скоєнням таких корисливих злочинів, як розкрадання матеріальних та грошових коштів, порушення правил торгівлі і навіть хабарництво.

Виявлення оперативними працівниками поліції, слідчими та працівниками органу державного фінансового контролю недоброякісних документів необхідно розцінювати як ознаку скоєння корисливих правопорушень.

Вилучення працівниками поліції облікових документів, облікових реєстрів, звітів і звітності у підприємств будь-яких форм власності здійснюється на підставі як Закону України «Про національну поліцію», так і Кримінального процесуального кодексу. Вилучення документів на етапі розслідування кримінальної справи проводиться органами дізнання, досудового слідства та судами на підставі постанови цих органів у відповідності до чинного кримінального процесуального законодавства. Вилучення оформлюється протоколом, копія якого вручається під розпис відповідній посадовій особі підприємства.

Працівники поліції мають право вилучити необхідні документи, але при цьому вилучення повинно бути оформлене або протоколом вилучення, або актом вилучення (з урахуванням того, що і протокол, і акт вилучення мають комісійний характер).

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