

накладних виникає певна проблема із застосуванням його даних при проведенні судових економічних експертиз і експертних досліджень, оскільки відповідно до п. 5 ст. 66 КАСУ експерт не має права за власною ініціативою збирати матеріали для проведення експертизи, тобто суддям при призначенні судово-економічних експертиз якимось чином доведеться вирішувати це питання.

Що стосується особливостей проведення судово-економічних експертиз з питань оподаткування ПДВ окремих видів діяльності та фінансово-господарських операцій, то про це говорити ще рано, бо на теперішній час ще не має актів ДПП й не відомо, які інновації будуть уведені податковими органами при проведенні податкових перевірок.

*Н. Ф. Водоп'ян*, директор Дніпропетровського НДІСЕ,  
*А. М. Лисенко*, завідувач лабораторії  
Дніпропетровського НДІСЕ

## **ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ ЕКОНОМІЧНИХ ДОСЛІДЖЕНЬ НЕОФІЦІЙНОЇ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ДОКУМЕНТАЦІЇ**

*Розглянуто особливості проведення судово-економічних досліджень неофіційної бухгалтерської документації (чорнових записів). Визначено завдання судово-економічної експертизи при таких дослідженнях.*

*Рассмотрены особенности проведения судебно-экономических исследований неофициальной бухгалтерской документации (черновых записей). Определена задача судебно-экономической экспертизы при таких исследованиях.*

У кримінальних справах, обвинувальних висновках і вироках трапляються випадки застосування відомостей, що містяться в неофіційних бухгалтерських документах (чорнових записах). Неофіційна бухгалтерська документація не належать до категорії документів – джерел доказів, оскільки відображені в ній обставини й факти, що мають значення для справи, не засвідчені підприємствами, установами, організаціями, посадовцями та громадянами. Проте сутність непроцесуальної інформації, що міститься в чорнових записах, зумовлює необхідність її застосування для досягнення мети розкриття й розслідування злочинів.

Основна проблема, яка виникає в правоохоронних органів при вилученні таких матеріалів, – це визначення їхнього відношення до справи. Відсутність на них печаток, штампів, дат, підписів та інших реквізитів ускладнює встановлення періодів їхнього виконання, найменування й вартості товарів, які надходять або відпускаються, а також посадових осіб, що відпустили чи прийняли

товарно-матеріальні цінності. З метою встановлення відношення таких матеріалів до справи правоохоронні органи призначають судові експертизи: почеркознавчу, дактилоскопічну, технічну експертизу документів, а також судово-економічну експертизу.

Основним завданням судово-економічної експертизи при дослідженні неофіційної бухгалтерської документації є встановлення тотожності або відмінності чорнових записів від даних офіційного бухгалтерського обліку.

Слід зазначити, що питання стосовно використання експертом неофіційної бухгалтерської документації, яка знаходиться в матеріалах справи, є досить складним, оскільки таке право експерта породжує деяку тенденційність його висновків і деякою мірою вирішує питання про винність осіб, що входить у виключну компетенцію слідчого (суду). Тому висновки експертизи з урахуванням неофіційної бухгалтерської документації можуть бути надані тільки умовні.

При проведенні економічних досліджень експерт може використовувати всі матеріали, що є в справі, проте основою для його висновку слугують офіційні документи бухгалтерського обліку, а саме:

- первинні й зведені документи (накладні, податкові накладні, акти приймання – передавання, касові ордери, платіжні доручення, чеки, квитанції, платіжні відомості, митні декларації (ВМД), інвентаризаційні описи тощо);

- облікові реєстри (головні книги, касові книги, журнали-ордери, відомості аналітичного обліку, картки складського обліку, реєстри податкових накладних тощо);

- бухгалтерська, фінансова, податкова та статистична звітність (товарні звіти матеріально відповідальних осіб, касові звіти, авансові звіти, баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, податкові декларації тощо).

Крім безпосередніх об'єктів, при дослідженні можуть використовуватися як джерела інформації інші матеріали справи, до яких належать:

- акти ревізій, документальних перевірок діяльності підприємств;

- протоколи допитів, свідчення обвинувачених і свідків;

- висновки експертів інших спеціальностей;

- протоколи вилучення;

- неофіційна бухгалтерська документація (чорнові записи) та ін.

Отже, неофіційна бухгалтерська документація належить до інших об'єктів дослідження.

При розгляді документів бухгалтерського й податкового обліку та звітності як об'єктів судово-економічної експертизи експерт вивчає їх з наукової точки зору та робить висновки, які не повинні виходити за межі його спеціальних знань: вказує на невідповідність в оформленні документів, наявність чи відсутність обов'язкових реквізитів,

арифметичні помилки, невідповідність даних обліку й звітності. Неприпустимо надання експертом фінансово-господарським операціям юридичної оцінки, а також визначення їхнього місця та доказовості в кримінальній (або цивільній, господарській) справі.

Для забезпечення суцільного та безперервного спостереження за господарськими операціями, що здійснюються на підприємстві, використовують бухгалтерські документи, де фіксуються факти здійснення господарських операцій. Кожна господарська операція повинна відображатися в належно оформлених документах бухгалтерського обліку, які забезпечують достовірність і юридичну силу облікових даних та є основою бухгалтерського обліку.

Документація – це спосіб оформлення господарських операцій відповідними документами, призначений для первинного спостереження за господарськими операціями як обов’язкова умова відображення їх в обліку. Документація також відіграє важливу роль в управлінні діяльністю підприємства, забезпечує контроль за збереженням майна господарства, раціональним його використанням. Вона має юридичне значення як письмовий доказ здійснення господарських операцій. Документацію використовують для аналізу господарської діяльності, фінансового контролю, аудиту й документальних ревізій<sup>1</sup>.

Документ – це письмове свідчення на паперових або машинних носіях про здійснення господарських операцій. Документи можуть бути первинними та зведеними. Первинний документ складають під час виконання господарської операції чи одразу після її завершення, а зведений – на основі декількох первинних документів для отримання узагальнених даних.

Для оформлення господарських операцій, що здійснюються на підприємствах, використовують різні за формою та змістом документи. Залежно від змісту господарських операцій, які підлягають документуванню, первинні документи поділяють на грошові, матеріальні та розрахункові<sup>2</sup>. Грошовими документами оформлюють операції з грошовими коштами (це банківські чеки, прибуткові та видаткові касові ордери). Матеріальними називають документи з надходження й вибуття основних засобів, товарно-матеріальних цінностей (це прибуткові й видаткові накладні, вимоги, ордери, лімітні картки). Розрахунковими документами оформлюють розрахункові операції між підприємствами, підприємцями – фізичними особами (це рахунки-фактури, платіжні вимоги та ін.).

Одним із видів розрахункових документів є вексель – цінний папір, який засвідчує безумовне грошове зобов’язання боржника сплатити після настання строку певну суму грошей власнику векселя.

---

<sup>1</sup> Див.: Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку / М. Т. Білуха. — К., 2000.

<sup>2</sup> Див.: Горелкин В. Г. Первичная документация и ведение учетных регистров / В. Г. Горелкин, Т. В. Головкин, А. Б. Аксимова. — К. : Выща шк., 1992.

Простий вексель містить просту й нічим не зумовлену обіцянку векселедавця сплатити власникові векселя після обумовленого строку певну суму. Переказний вексель містить адресований платнику (трасату) письмовий наказ векселедержателя (трасанту) сплатити третій особі (ремітенту) обумовлену суму грошей у певний строк. Предметом векселя є гроші як у національній, так і в іноземній валюті.

Питання, пов'язані з оформленням первинних облікових документів і реєстрів бухгалтерського обліку, регулюються ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV і Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 р. № 88 (із змінами та доповненнями). Первинні документи повинні бути складені в момент здійснення господарських операцій або одразу після їхнього завершення й мати обов'язкові реквізити (показники, що характеризують сутність господарської операції). Основні реквізити є в кожному документі, а додаткові – притаманні певним окремим документам.

До неофіційної бухгалтерської документації (чорнових записів) належать:

— документи, складені в довільній формі посадовими або матеріально відповідальними особами (документи «самообліку», що використовуються, як правило, для оперативного взаємного звірвання);

— неофіційні записи матеріально відповідальних і посадових осіб (так звана «чорна бухгалтерія»).

Відомості про кількість фактично відпущених і одержаних товарно-матеріальних цінностей, про фактично виплачену заробітну плату правопорушники зазвичай заносять до різного роду зошитів, журналів, реєстрів, накопичувальних відомостей та ін. Крім того, досить часто при дослідженні неофіційних записів установлюються дані про фактичний рух товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, які не оподатковуються.

Незважаючи на те, що такі документи відображують фактичний облік і рух матеріальних цінностей, документами бухгалтерського обліку вони не є, оскільки в них відсутні притаманні бухгалтерським документам реквізити.

Таким чином, при розслідуванні завуальованих розкрадань питання щодо використання так званих «неофіційних бухгалтерських документів» при проведенні економічних досліджень мають суттєве значення. Експерт може повноцінно й об'єктивно виконати завдання, що покладається на нього, тільки тоді, коли він, урахувавши обставини справи, у межах своєї компетенції вивчить і дослідить у сукупності всі матеріали, що стосуються поставлених перед ним питань, у тому числі чорнові записи, неофіційні документи, які

в будь-якому разі експерт повинен зіставити з даними офіційної документації з бухгалтерського обліку за цими самими господарськими операціями.

Отже, при проведенні судово-економічних досліджень чорнові записи, свідчення учасників процесу використовуються для визначення напрямків досліджень, за якими експерту необхідно досліджувати документи бухгалтерського обліку. Експерт не має права давати категоричні висновки на основі одних тільки чорнових записів або неофіційних бухгалтерських документів. Він може лише провести додаткові розрахунки, виходячи із записів, які містяться в неофіційній бухгалтерській документації, але висновки експертизи надаються в умовній формі. Експерт повинен указати: якщо взяти до уваги чорнові записи, то розмір збитку підлягає збільшенню (або зменшенню). Остаточне вирішення цього питання належить до компетенції слідчого та суду.