

Тема 19. Методичні прийоми та організація експертних досліджень окремих аспектів діяльності підприємств та організацій.

Особливості висновку експертного дослідження та повідомлення про неможливість надання висновку. Підставою проведення експертного дослідження є письмова заява (лист) замовника (юридичної або фізичної особи) з обов'язковим зазначенням його реквізитів, з переліком питань, які підлягають розв'язанню, а також об'єктів, що надаються.

Експертні дослідження виконуються в порядку, передбаченому для проведення експертиз. Хід і результати таких досліджень викладаються у висновку експертного дослідження із зазначенням спеціалізації.

Висновок експертного дослідження складається за структурою та змістом висновку експерта, за такими винятками:

- у вступній частині висновку зазначається, хто і коли звернувся до установи чи безпосередньо до експерта із замовленням про проведення дослідження;
- опускається запис, який стосується відповідальності особи, що проводить дослідження, за надання завідомо неправдивого висновку.

Передбачені випадки, коли експерт не має можливості надати висновок:

- якщо поставлені перед експертом питання виходять за межі його спеціальних знань;
- якщо надані експерту матеріали є недостатніми для надання висновку.

За наявності цих обставин експерт у письмовій формі повідомляє орган, що призначив експертизу, про неможливість дати висновок. Повідомлення про неможливість дати висновок має складатися за змістом, аналогічним висновку експерта, з тією різницею, що замість викладення дослідження з поставлених питань треба навести обґрунтування неможливості надати висновок.

19.1. Експертне дослідження операцій з коштами та за розрахунками.

Дослідження операцій з коштами в касі та на рахунках у банку здійснюється судово-бухгалтерською експертизою окремо від інших господарських операцій, коли поставлені перед експертизою питання стосуються нестачі коштів, порушення нормативних документів, що регулюють облік коштів у касі підприємства та на його банківських рахунках, з метою привласнення їх окремими працівниками (касирами, бухгалтерами).

Цей розділ судово-бухгалтерської експертизи належить до найскладніших і дуже трудомістких. Дослідження операцій із грошовими коштами є найбільш характерною ділянкою експертно-бухгалтерської роботи.

Метою судово-бухгалтерської експертизи готівково-розрахункових операцій є встановлення об'єктивної істини щодо достовірності та

об'єктивності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності готівково-розрахункових операцій.

Основними завданнями судово-бухгалтерської експертизи щодо стану та операцій із грошовими коштами в касі та на рахунках у банку є:

- установлення правильності документального оформлення операцій з руху грошових коштів;
- визначення документальної обґрунтованості нестач (лишків) грошових коштів;
- визначення і підтвердження розміру матеріального збитку, завданого матеріально відповідальною особою внаслідок навмисних корисливих правопорушень;
- установлення відповідності відображення в бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій з грошовими коштами чинним нормативним актам з бухгалтерського обліку;
- підтвердження виявлених недоліків у організації бухгалтерського обліку грошових коштів і контролі фінансово-господарської діяльності підприємства, які сприяли утворенню матеріальних збитків;
- установлення причин, які сприяли навмисним зловживанням;
- установлення правильності визначення оподаткованого прибутку підприємства і розрахунку розмірів податків;
- установлення правильності методики проведення документальної ревізії грошових коштів у касі й на рахунках у банку і достовірності її результатів.

Основним завданням судово-бухгалтерської експертизи операцій із грошовими коштами незалежно від обсягу досліджуваних операцій є установлення розміру заподіяної шкоди, відповідальних за неї конкретних осіб та виявлення причин, що зумовили правопорушення, з метою їх профілактики.

Об'єктами судово-бухгалтерської експертизи грошових коштів у касі та на рахунках у банку є:

- касові книги і звіти касира з доданими до них прибутковими і видатковими касовими ордерами та іншими грошовими документами;
- виписки установ банку з розрахункового, валютного та інших рахунків;
- платіжні доручення, вимоги-доручення, рахунки-фактури та інші документи, що додаються до виписок банків;
- чекові книжки та корінці використаних і анульованих чеків;
- платіжні відомості на виплату заробітної плати;
- журнали-ордери і відомості № 1, № 2, а також журнали-ордери № 3 і № 7;
- акти внутрішніх ревізій каси та попередніх перевірок;
- листування з установами банків та іншими фінансовими органами.

Об'єктами судово-бухгалтерської експертизи грошових коштів у касі та на рахунках у банку мають бути також такі операції:

- збереження коштів у касі, закріплення матеріальної відповідальності;
- операції, що здійснюються готівкою;

- перекази грошових сум з розрахункового рахунка на рахунки в банках (інколи вони пов'язані з передаванням грошей підставним особам або розкраданням грошових коштів);
- повнота відображення виручки, що надійшла на поточний рахунок;
- використання грошових коштів у особистих цілях, наприклад, для оплати з поточного рахунка підприємства штрафів, які мають персональний характер, а також оплата послуг неслужбового характеру, одержаних окремими працівниками;
- нестача коштів та збитки, виявлені ревізією, обґрунтованість їх, відповідальні особи.

Таким чином, об'єктами експертного дослідження операцій із коштами є:

- достовірність оцінки та реальність відображення в балансі та фінансовій звітності;
- повнота оприбуткування;
- обґрунтованість (законність) вибуття;
- дотримання вимог законодавчо-нормативного забезпечення щодо їх обліку;
- 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.

Інформаційно-методичне забезпечення експертного дослідження операцій з грошовими коштами у касі та на рахунках у банку поділяють на нормативно-правове і фактографічне.

Досліджуючи операції з 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 коштами підприємств.

До фактографічної інформації належать:

Первинні документи:

- прибутковий касовий ордер ПКО-1;
- видатковий касовий ордер ПКО-2;
- квитанція на внесок готівки до банку або на оплату послуг інших організацій;
- корінець чекової книжки;
- розрахунково-платіжна відомість на виплату заробітної плати, відпускних, матеріальної допомоги, компенсацій, відрядних, стипендій та інших виплат;
- акт про результати інвентаризації наявних коштів;

- податкові накладні та інші підтверджувальні документи;
- трудові угоди на виконання і оплату певних робіт;
- договір про матеріальну відповідальність;
- чеки, рахунки на придбання матеріальних цінностей готівкою та накладні на отримання цінностей і надання послуг та ін.

Облікові реєстри:

- касова книга;
- журнал реєстрації прибуткових та видаткових касових ордерів;
- звіт касира;
- відомість депонованої заробітної плати;
- журнал обліку грошових коштів та грошових документів;
- облікові записи на позабалансовому рахунку 08 «Бланки суворого обліку»; відомості за дебетом рахунків 30, 31, 33;
- Головна книга та інші.
- Звітні документи:
- книга обліку розрахункових операцій (КОРО);
- розрахункова книжка (РК);
- авансові звіти;
- баланс підприємства (установи) та ін.

Щодо операцій на рахунках банку, це можуть бути:

- виписки банку за відповідними рахунками (субрахунками) з додатками, що є підставою для проведення прибутково-видаткових операцій;
- копії платіжних доручень, заяв на виставлення акредитива;
- облікові реєстри за рахунками: 31 — «Рахунки у банках», 33 — «Інші кошти»;
- Головна книга;
- баланс та ін.

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 підприємствах усіх форм власності у строки, установлені керівником, має проводитись раптова інвентаризація готівкових коштів, які перебувають у касі (у т. ч. валютних), цінних паперів, чеків, бланків суворої звітності та інших цінностей. Тому експерт-бухгалтер, ознайомившись з матеріалами проведених інвентаризацій, повинен оцінити правильність оформлення актів.

Усі операції щодо приймання та видачі грошей з каси виконує матеріально відповідальна особа – касир. Оформляючись на роботу, касир дає зобов'язання (відображене в договорі про матеріальну відповідальність), за яким бере на себе повну матеріальну відповідальність за прийняті грошові кошти та інші цінності в касі. Якщо через необережність, недбалість касира підприємству будуть заподіяні збитки, касир зобов'язаний їх відшкодувати.

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 самостійно визначається підприємством. Перевищення ліміту можливе лише в дні видачі заробітної плати протягом трьох робочих днів. Зберігання в касі цінностей, які не належать цьому підприємству, забороняється.

Основними джерелами поновлення готівки в касі є надходження з розрахункового рахунка в банку, виручка від реалізації продукції чи послуг, надходження невикористаних залишків підзвітних сум тощо. Для одержання грошових коштів з розрахункового рахунка установи банку на підставі спеціальних заяв видають підприємствам чекові книжки.

Надходження готівки в касу оформлюється прибутковим касовим ордером. У ньому вказується, від кого надійшли гроші, на які цілі або за що вони вносяться, сума і дата. Видача готівки з каси оформлюється видатковим касовим ордером. У ньому зазначається кому, на які цілі або за що видані гроші, сума і дата. У разі видачі грошей готівкою за видатковим касовим ордером касир ретельно перевіряє правильність його оформлення, наявність підписів керівника підприємства та головного бухгалтера.

Облік руху грошових коштів підприємства здійснюється в касовій книзі, записи в якій ведуть у двох примірниках. Після виведення результатів за день касир надсилає другий примірник у бухгалтерію як звіт про касові операції. До нього додаються всі документи, що надійшли до каси за день. Відповідальність за додержання касової дисципліни покладається на керівників підприємств, головних бухгалтерів, керівників фінансових служб та касирів.

Облік руху грошових коштів по касі здійснюється на активному рахунку № 30 «Каса». За дебетом цього рахунка відображається надходження грошей до каси.

У разі виявлення в касі нестач або лишків готівкових грошей експертне дослідження касових операцій проводиться, зазвичай, у такій послідовності:

- 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 реєстрів 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.

Найбільш характерними видами зловживань у здійсненні касових операцій є:

- оформлення видаткових операцій по касі за недоброякісними та підробленими документами;

- підробки в касових книгах і касових звітах;
- привласнення готівкових грошей, отриманих за чековою книжкою у банку, через підробку банківських виписок;
- незаконна видача готівкових грошей з каси після підробки авансових звітів з відряджень;
- розкрадання грошових коштів, призначених для заробітної плати, за допомогою підроблення розрахунково-платіжної відомості.

Особливу увагу під час проведення експертного дослідження необхідно приділити повноті оприбуткування готівкових грошей та цільовому їх використанню. Аналіз експертної практики показує, що можливі випадки утворення в касі нестачі готівкових коштів без відображення такої ситуації в обліку. Частіше всього вилучення грошових коштів із каси відбувається через:

- не оприбуткування виручки від реалізації товарно-матеріальних цінностей 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 виправдувальних документів, за підробленими документами та в більших розмірах, ніж це потрібно за документами;
- повторне списання грошових коштів за тими самими виправдувальними документами. Зазвичай, це відбувається, коли витратні документи не були погашені в установленому порядку.

Для висновків експерта особливе значення мають акти зняття фактичної наявності грошових коштів, оскільки без них неможливо вирішити, чи мають місце нестачі або лишки грошових коштів у касі. За відсутності актів зняття залишків каси на початок досліджуваного періоду збільшується обсяг матеріалів, оскільки в таких випадках належить досліджувати рух грошових коштів, починаючи з дати попереднього зняття залишків каси, підтвердженого актом. У цьому разі, а також за відсутності приймально-передаточних актів у період заміни касирів, розмежувати період утворення нестач або лишків не завжди можливо.

У разі не оприбуткування грошових коштів у касі аналіз та встановлення нестач слід здійснювати порівнянням записів про надходження грошових коштів:

- із банку – за даними виписок та корінців чеків про отримання готівкових коштів;
- із виручки від реалізації товарно-матеріальних цінностей – за даними товарних звітів про здавання виручки в касу;
- від окремих осіб за різні послуги – за документами, що є підставою для одержання та утримання грошей.

За необхідності поглибленої перевірки повного оприбуткування в касу готівкових коштів, отриманих із різних джерел, експерт-бухгалтер повинен проаналізувати також обороти відомості № 1 за дебетом рахунка 301 «Каса», порівняно з оборотами за кредитом кожного з кореспондуючих рахунків (311

«Поточні рахунки в національній валюті», 631 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», 661 «Розрахунки з оплати праці», 681 «Розрахунки за авансами одержаними» та ін.) з подальшим зіставленням їх з відповідними записами в касовій книзі і даними документів, які підтверджують отримання підприємством певних сум готівки у певні строки.

На відміну від касових операцій, які в кожному конкретному випадку здійснюються з письмового дозволу розпорядника кредитів, підзвітні суми витрачаються авансодержателем самостійно на ті потреби, на які видані гроші. Відповідно до нормативних актів аванси у підзвіт можуть видаватись обмеженому колу осіб з числа штатного складу підприємства.

Видача нового авансу забороняється, поки підзвітна особа не відзвітується за раніше отриманий. Не дозволяється видача авансів у рахунок заробітної плати, а також передання їх однією особою іншій. У разі видачі авансів працівникам, відправленим у відрядження, вони мають право на одержання авансів, що залежать від терміну відрядження.

Практика свідчить, що вилучення підзвітних сум відбувається частіше за все внаслідок порушення перелічених правил і після необґрунтованого списання витрат грошових коштів з підзвітної особи. Для вирішення питань, пов'язаних з необґрунтованим витрачанням або з нестачею підзвітних сум, експерту мають бути надані звіти про витрачання авансів з доданими до них документами.

Для підтвердження обґрунтованості витрат, здійснених підзвітною особою, і визначення розміру нестачі необхідно:

- установити правильність оформлення витратних документів та документальну обґрунтованість проведених підзвітною особою операцій;
- визначити відповідність витрат призначенню виданого підзвітній особі авансу та операціям, відображеним у виправдувальних документах.

Рух підзвітних сум аналізується в послідовності записів у особовому рахунку підзвітної особи. Під час дослідження матеріалів про нестачі підзвітних сум або їх необґрунтоване витрачання експерти застосовують різні прийоми для вирішення поставлених слідчим питань. Доцільність застосування тих чи інших прийомів визначається експертом та залежить від обставин конкретної справи.

Відповідно до чинного законодавства підприємства, незалежно від форми власності, зобов'язані зберігати свої грошові кошти на відкритих у банку поточних рахунках у різних валютах. Банки контролюють використання коштів, які зберігаються на рахунках, однак це не виключає можливості фінансових порушень під час здійснення розрахункових операцій.

Безготівкові розрахунки здійснюються за такими формами розрахункових документів: платіжними дорученнями, платіжними вимогами-дорученнями, чеками, акредитивами, вексями, інкасовими дорученнями (розпорядженнями). Платіжні вимоги та інкасові доручення застосовуються у випадках, передбачених чинним законодавством та нормативними актами Національного банку України.

Основними напрямками використання грошей з рахунка, відкритого в банку, є платежі постачальника за сировину, матеріали, готову продукцію, внески до бюджету, погашення заборгованості за позиками тощо.

Для контролю за рухом грошових коштів на рахунках у банку, а також для відображення цих операцій в обліку підприємств (незалежно від форм власності) установи банку періодично надсилають підприємствам виписки з поточного та інших рахунків із зазначенням сум надходжень і платежів. У випадках, коли запис проведений не за наказом підприємства, до виписки додають усі виправдувальні документи. Виписки з рахунків – це другий примірник відповідного особистого рахунка підприємства, що ведеться в установах банку.

Облік руху грошових коштів у бухгалтерії підприємства ведеться на рахунку № 31 «Розрахунки в банках». За дебетом відображається надходження коштів на розрахунковий рахунок у банку. Залежно від джерел надходження грошей кореспондуючими рахунками можуть бути: рахунок «Каса», рахунки обліку розрахунків, рахунки обліку позик банку тощо.

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 реєстрів підприємства (Головної книги, журналів-ордерів № 2 і № 3).

Потім за кожний звітний період звіряються записи у реєстрах синтетичного (Головна книга) і аналітичного обліку (журнал-ордер № 2 і відомість № 2), робиться підрахунок щоденних, щомісячних і кварталних підсумків з постійним звірянням їх з виписками банку. Необхідно також установити, чи надані експерту всі виписки банку. Якщо на підприємстві немає окремих виписок, то слід отримати з банку їх засвідчені копії. У разі розбіжностей між обліковими даними підприємства та виписками банку треба з'ясувати 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 ознакам (реквізитами, підписами, штампами банку та ін.). При цьому експерт-бухгалтер не встановлює подробиць 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, зазвичай, відповідають залишкам виписок банку. Проте це не виключає можливості здійснення протягом місяця різного роду зловживань.

Під час дослідження банківських операцій можуть бути встановлені такі факти:

- розбіжності між записами по касі зданих до банку готівкових коштів та відображенням цих операцій у виписках банку;
- розбіжності між записами у виписках банку сум, виданих готівковими коштами, та записами тієї самої операції по касі, а також із записами на корінцях чеків;
- необґрунтованість перерахування грошей з рахунків у банку та інші недоліки в порядку оплати.

Розрахункові операції мають досліджуватись у нерозривному зв'язку з перевіркою інших операцій – касових, банківських, товарних і виробничих. Це пояснюється тим, що перелічені операції прямо чи опосередковано впливають на розрахункові взаємовідносини господарських організацій. А тому експерт мусить упевнитись у відповідності кожної виписки банку. Особливу увагу слід звернути на обґрунтованість записів за кредитом рахунків 311 «Поточні рахунки в національній валюті» і 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» в кореспонденції з рахунками витрат на виробництво, адміністративних витрат, витрат на збут та ін. Якщо внаслідок 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 прискоренню обігу коштів підприємства.

19.2. Експертне дослідження операцій з основними засобами та з малоцінними і швидкозношуваними предметами (МШП).

Основні засоби (згідно з П(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 і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він триваліший за рік).

Відповідно до Господарського кодексу України, основні засоби підприємства є головним елементом його матеріально-технічної бази. Підприємству надано права володіння, розпорядження основними засобами та

використання їх. Здійснення цих прав не можливе без своєчасного їй правильного обліку всіх господарських операцій підприємства, і відповідності їх чинному законодавству.

У практиці проведення судово-бухгалтерських експертиз зловживання, пов'язані з основними засобами, зустрічаються відносно рідко. Значно частіше досліджуються матеріали у справах, пов'язаних із крадіжками та нестачами малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Основними завданнями, які розв'язує судово-бухгалтерська експертиза стану і операцій з основними засобами та МШП, є:

- установлення правильності документального оформлення операцій з надходження, переміщення та використання основних засобів та МШП;
- установлення відповідності відображення в бухгалтерському обліку операцій з основними засобами та МШП вимогам чинних нормативних актів з бухгалтерського обліку та звітності;
- 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;
- установлення посадової особи, яка відповідальна за здійснення та документальне оформлення незаконної господарської операції;
- перевірка правильності віднесення окремих об'єктів до складу основних засобів та МШП;
- перевірка правильності нарахування амортизації, своєчасність та повнота віднесення її до витрат підприємства;
- установлення правильності визначення і списання збитків, що були понесені внаслідок ліквідації неповною мірою амортизованих об'єктів;
- перевірка правильності ведення обліку операцій, пов'язаних з реалізацією непотрібного і зайвого обладнання;
- визначення впливу операцій з основними засобами на оподатковуваний прибуток.

Об'єктами досліджень судово-бухгалтерської експертизи є будь-які господарські операції з основними засобами та МШП, які здійснювалися на підприємстві протягом певного періоду. Експерт досліджує отримані від слідчого або суду інвентаризаційні описи, порівнювальні відомості, акти інвентаризаційних комісій, письмові пояснення матеріально відповідальних осіб, протоколи, накази та інші документи.

При цьому він перевіряє, чи був виконаний передбачений інструкцією порядок проведення інвентаризації, чи правильно оформлені інвентаризаційні матеріали, чи обґрунтовані результати зіставлення облікових та фактичних даних про залишки цінностей.

Досліджуючи нестачі основних засобів та МШП, експерт-бухгалтер використовує первинні документи, матеріали інвентаризації, усі бухгалтерські записи, надані для розгляду, які звіряються з первинними документами про надходження, вибуття і рух основних засобів та МШП.

Таким чином, об'єктами дослідження операцій з основними засобами та МШП є:

- 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 та МШП.

Основні джерела інформації – *нормативні акти*, якими керується експерт-бухгалтер під час експертного дослідження операцій з основними засобами та МШП та *фактографічна інформація*, до якої належать:

- акт приймання-передачі основних засобів 03-1;
- акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів;
- акт на списання основних засобів;
- акт на списання автотранспортних засобів;
- інвентарна картка обліку основних засобів;
- опис інвентарних карток з обліку основних засобів;
- розрахунок амортизації основних засобів;
- інвентаризаційні описи;
- облікові реєстри синтетичного обліку основних засобів та МШП (відомості, журнали, книги);
- рахунки Головної книги, які призначені для обліку основних засобів, їх зносу та МШП (10 «Основні засоби», 13 «Знос необоротних активів», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та ін.);
- бухгалтерський баланс звітного періоду;
- звіт про рух основних засобів;
- фінансова звітність за попередній звітний період;
- контракти, договори про оренду, страхові поліси;
- комп'ютерна інформація;
- наказ про облікову політику в частині обліку основних засобів та МШП.

(У цьому переліку фактографічної інформації наведено не всю базу даних, а лише основну).

Під час проведення експертного дослідження операцій з основними засобами та МШП використовують такі основні методичні прийоми: розрахунково-аналітичні, документальні, прийоми арифметичної, зустрічної перевірки, фактичного контролю, дослідження облікових даних, прийоми узагальнення і реалізації результатів експертизи та ін.

Відповідно до Господарського кодексу України основні засоби підприємства є головним елементом його матеріально-технічної бази. Підприємству надані права володіння, розпорядження основними засобами та їх використання. На початку дослідження експерт-бухгалтер повинен установити правомірність віднесення окремих об'єктів до основних засобів. Основні засоби, які будуть визнані непридатними для використання протягом

звітнього періоду, мають бути списані на витрати цього періоду за їхньою залишковою вартістю.

Експерт мусить упевнитися в тому, що основні засоби, які за даними бухгалтерського обліку повністю зношені, не можуть принести в майбутньому економічної вигоди, переоцінені за їхньою залишковою вартістю і відображені у складі необоротних активів підприємства. Важливим завданням експерта-бухгалтера є також перевірка правильності формування первісної вартості основних засобів, що визначено в П(С)БО 7.

Якщо підприємство придбаває основні засоби, які були в експлуатації, то, зараховуючи їх на баланс, потрібно відобразити і суму переданого зносу (продавець повинен указати її в акті приймання-передачі). У разі безкоштовного отримання основних засобів вони мають бути оцінені за ринковою, а не за залишковою вартістю.

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

- безкоштовного передавання основних засобів;
- якщо основні засоби отримані внаслідок бартерних операцій;
- якщо основні засоби передані як внесок до статутного капіталу.

Експерт-бухгалтер мусить також перевірити операції з МШП, а саме:

- закріплення МШП за конкретними відповідальними особами, правильність оформлення документами операцій з експлуатації МШП та їх оперативного обліку;
- перевірку правильності нарахування зносу МШП та включення його до виробничих витрат. Треба мати на увазі, що підприємство самостійно встановлює метод нарахування зносу МШП, і цього методу воно має дотримуватися протягом року.

Експерт-бухгалтер також застосовує дані податкового обліку. Це робиться, насамперед, для правильності визначення об'єктів оподаткування. Крім того, експерту-бухгалтеру необхідно дослідити матеріали інвентаризації основних засобів і МШП та звернути увагу на точність визначення збитку, який підлягає відшкодуванню винними особами. Під час дослідження матеріалів інвентаризації основних засобів, крім вказаних вище питань, експерт-бухгалтер повинен розглянути такі моменти:

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

Нематеріальними активами (НМА) визнаються немонетарні активи (тобто всі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у визначеній сумі грошей), що не мають матеріальної форми, можуть бути ідентифіковані (відокремлені від підприємства) та утримуються підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу (якщо він перевищує один рік) для

виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях або для надання в оренду іншим суб'єктам господарювання.

Основними ознаками нематеріальних активів є:

- відсутність матеріально-речової форми;
- використання протягом тривалого часу;
- здатність бути корисними підприємству;
- висока міра невизначеності розмірів можливого у майбутньому прибутку завдяки їх використанню.

Основними об'єктами в процесі експертного дослідження операцій з нематеріальними активами є:

- склад нематеріальних активів (НМА), достовірність і повнота їх оцінки;
- правильність відображення в обліку надходжень, зносу (амортизації) нематеріальних активів, реалізації та іншого вибуття;
- правильність відображення в обліку сум ПДВ, сплачених за придбані та введені в експлуатацію нематеріальні активи.

Основними завданнями експертного дослідження операцій з нематеріальними активами є:

- правильність визнання необоротних активів активом;
- пооб'єктний облік активів;
- правильність встановлення термінів корисного використання та методів нарахування амортизації;
- правильність вилучення зі складу активів;
- визначення первинної вартості залежно від способу отримання активів, щодо нематеріальних активів, то ПСБО передбачає декілька шляхів отримання НМА;
- відокремлення досліджень та розробок для визнання НМА;
- збільшення первинної вартості на суму витрат з поліпшення об'єкта;
- вибуття НМА;
- коректність надання інформації про активи у Примітках до фінансової звітності.

Основні джерела інформації експертного дослідження операцій з нематеріальними активами: законодавча база, що регулює визнання, облік та оцінку нематеріальних активів, а також фактографічна інформація, до якої відноситься:

- акт приймання-передачі для обліку введення нематеріальних активів в експлуатацію;
- документи, що підтверджують створення нематеріальних активів, наприклад, кошториси витрат;
- положення (інструкції) про службові і комерційні таємниці;
- накази про віднесення конкретних об'єктів до ноу-хау;
- протоколи визначення строків корисного використання об'єктів ноу-хау;
- наказ про облікову політику підприємства;
- баланс;
- інвентаризаційні відомості та описи;
- відомість нарахування амортизації;

– реєстри аналітичного і синтетичного обліку до рахунків 12 «Нематеріальні активи», 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів», 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками», 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Типові порушення щодо операцій з нематеріальними активами:

- помилки в оформленні основних первинних документів з обліку нематеріальних активів;
- недотримання діапазону строків корисного використання нематеріальних активів;
- неправильна кореспонденція щодо обліку операцій з придбання чи вибуття нематеріальних активів;
- недотримання порядку оцінки нематеріальних активів та не правильне визначення ліквідаційної вартості;
- недотримання державної реєстрації об'єктів нематеріальних активів, які підлягають обов'язковій реєстрації;
- недотримання правильності обліку орендованих нематеріальних активів.

Методика експертного дослідження і методичні прийоми дослідження щодо операцій з нематеріальними активами аналогічна основним засобам.

19.3. Експертне дослідження операцій з товарно-матеріальними цінностями.

Запаси (згідно з П(С)БО 9 «Запаси») – це активи, які:

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

Важливою умовою організації обліку запасів є їхнє достовірне групування. За призначенням запаси поділяються на такі види:

- сировина і матеріали;
- паливо;
- запасні частини;
- незавершене виробництво;
- готова продукція;
- товари;
- малоцінні та швидкозношувані предмети;
- поточні біологічні активи.

Основними завданнями, які розв'язує судово-бухгалтерська експертиза операцій з матеріальними цінностями, є:

- установлення документального обґрунтування нестачі (лишків) товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), розміру матеріальних збитків за відповідний період;
- установлення правильності документального оформлення операцій з приймання, зберігання і реалізації ТМЦ;

- визначення і підтвердження розміру матеріального збитку, завданого посадовими і матеріально відповідальними особами внаслідок навмисних, корисливих правопорушень;
- встановлення відповідності відображення в бухгалтерському обліку фінансово-господарських операцій вимогам чинних і нормативних актів з бухгалтерського обліку і звітності;
- підтвердження виявлених недоліків у організації бухгалтерського обліку, звітності і контролю фінансово-господарської діяльності підприємства, що сприяли виникненню матеріальних;
- встановлення обґрунтованості списання сировини, матеріалів, готової продукції і товарів;
- встановлення правильності визначення прибутку підприємства, що обкладається податком, і розрахунок розмірів податків;
- встановлення причин, які сприяли навмисним зловживанням.

Об'єктами дослідження операцій з матеріальними цінностями є господарські операції з матеріальними запасами, перевірка первинних документів, що відображають їх надходження та витрачання, реєстри синтетичного та аналітичного обліку, матеріали інвентаризації, звіти та інші документи.

Таким чином, об'єктами дослідження операцій з матеріальними запасами є:

- реальність відображення в балансі;
- достовірність оцінки;
- надходження, вибуття та достовірність відображення їх в обліку;
- дооцінка, уцінка, правильність відображення їх в обліку та фінансовій звітності;
- стан збереження матеріальних запасів.

Основні джерела інформації – *нормативні акти*, якими керується експерт-бухгалтер під час експертного дослідження операцій з матеріальними запасами та *фактографічна інформація*, до якої належать:

- книга реєстрації договорів;
- книга реєстрації руху договорів;
- акт про приймання;
- накладна;
- прибутковий ордер;
- рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна;
- специфікація;
- довіреність;
- інвентаризаційні описи;
- картка складського обліку (кількісно-сумованого);
- товарний чек;
- вантажна митна декларація;
- податкова накладна;
- товарний звіт;

- журнал обліку довіреностей;
- журнал обліку витрат;
- відомість аналітичного обліку запасів;
- журнал обліку розрахунків, довгострокових та поточних зобов'язань;
- відомість аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками;
- відомість аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядчиками;
- 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»).

(У цьому переліку фактографічної інформації наведено не всю базу даних, а лише основну).

На практиці зустрічається досить багато порушень та корисливих зловживань, пов'язаних з розкраданням матеріальних запасів. І основним джерелом інформації, що надається бухгалтеру-експерту при цьому, є матеріали проведених інвентаризацій. Також багато порушень коїться через необґрунтоване списання нестач матеріалів, неправильне відображення в обліку наслідків пересортування товарно-матеріальних цінностей. Тому дослідження операцій з матеріальними запасами є одним з провідних у експертно-бухгалтерських дослідженнях.

Основним джерелом інформації, поданої бухгалтеру-експерту під час розслідування злочинів, пов'язаних із розкраданням матеріальних запасів підприємств, є матеріали проведених інвентаризацій. Досліджуючи дані інвентаризації, експерт повинен з'ясувати:

- наскільки повно вона проведена;
- чи була присутня під час перевірки матеріально-відповідальна особа;
- які виявлені лишки й нестачі цінностей, і як вони відображені в бухгалтерському обліку;
- чи правильно розрахований збиток від нестач матеріальних запасів тощо.

У ході перевірки правильності оформлення акта інвентаризації експерт-бухгалтер має впевнитись у тому, що до початку інвентаризації матеріально відповідальна особа подала розписку про те, що всі прибуткові та видаткові документи включені нею у звіти і здані в бухгалтерію, і всі запаси, які надійшли на склад, оприбутковані, а ті, що вибули, – списані на витрати.

Досліджуючи порівняльні відомості, експерт-бухгалтер повинен установити характер розбіжностей між фактичними залишками матеріальних запасів на момент проведення інвентаризації й обліковими даними на цю саму дату. Експерт має також ознайомитися з письмовими вмотивованими поясненнями матеріально-відповідальних осіб про причини виявлених лишків і нестач. За необхідності проведення додаткової інвентаризації про стан і рух матеріальних ресурсів на підприємстві, що перевіряється, експерт мусить проаналізувати дані, що містяться в протоколах допитів свідків і матеріально відповідальних осіб, отримані слідчим.

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.

Лишки матеріалів, виявлені під час інвентаризації, відносять до інших доходів від операційної діяльності. А в податковому обліку сума виявлених лишків включається до складу доходів і є об'єктом оподаткування.

Нестачі можуть бути двох видів: – у межах норм природних втрат; – понад затверджені норми втрат.

Таким чином, основним завданням експерта-бухгалтера під час дослідження операцій з матеріальними цінностями є перевірка правильності відображення в обліку та документальної обґрунтованості надходження та витрачання цих цінностей, визначення наявності та розміру нестач (лишків) за результатами інвентаризації. Для розв'язання поставлених питань експерту мають бути надані слідчим або судом документи, облікові дані про рух матеріалів, акти інвентаризації, дані про те, де, коли та в кого встановлена нестача, пояснення осіб, у яких виявлена нестача, про причини її виникнення та інші дані, що належать до конкретних обставин справи.

Досліджуючи надані документи, експерт-бухгалтер зобов'язаний переконатися у належному їх оформленні; перевірити правильність записів у бухгалтерському обліку за операціями, відображеними в первинних документах; звірити надходження та виконання матеріалів за даними синтетичного та аналітичного обліку. Перевірити відповідність записів у документах, облікових регістрах і звітності за взаємозв'язаними операціями. Так, дані про надходження матеріалів порівнюються з показниками виробництва продукції, на яку вони списані, дані про надходження матеріалів від постачальників – з даними про розрахунки з ними.

Дослідивши правильність даних бухгалтерського обліку про рух та залишки матеріальних цінностей, слід визначити результати інвентаризації способом порівняння залишків за інвентаризаційною відомістю з даними бухгалтерського обліку сировини та матеріалів.

На вирішення експерта-бухгалтера частіше за все виносяться питання, що стосуються встановлення наявності та розмірів нестач, лишків матеріальних цінностей, неповного оприбуткування та надмірного списання сировини та матеріалів.

19.4. Експертне дослідження нарахування та сплати податків і зборів.

Податкове законодавство визначає порядок і терміни сплати відповідних податків та неподаткових платежів. На платників податків покладається відповідальність за правильність обчислення, своєчасність сплати податків і дотримання законодавства про оподаткування.

Склад порушення податкового законодавства – це умови, закріплені в законі, при виконанні яких у сукупності діяння учасника податкових відносин оцінюється як порушення, що передбачає накладення стягнень.

Елементами складу порушення податкового законодавства є об'єкт, об'єктивна сторона, суб'єкт та суб'єктивна сторона.

Захищені законом суспільні відносини і є *об'єктом правопорушення*. Порушення норм податкового законодавства може бути зроблено як дією, так і бездіяльністю (ухиляння від поставлення на облік, порушення терміну поставлення на облік, неправильне відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку, не документування і не відображення в обліку господарських операцій).

Суб'єктом правопорушення є особа, яка скоїла протиправні дії і підлягає покаранню. Суб'єкта характеризують властивості, що дають змогу застосовувати заходи відповідальності. Фізичні особи як суб'єкти порушень податкового законодавства поділяються на дві категорії: ті, що беруть участь у податкових відносинах як платники податків, або податкові агенти, і ті, що беруть участь у цих відносинах як посадові особи. До податкових злочинів можуть бути причетні такі особи: керівник, головний бухгалтер, касири, працівники бухгалтерії, які підписали бухгалтерські документи, матеріально відповідальні особи та ін.

Об'єктивна сторона ухилянь від сплати податків як корисливого злочину характеризується наявністю трьох взаємозалежних ознак:

- діянь у вигляді ухилянь від сплати податків;
- злочинних наслідків (заподіяння шкоди у вигляді значного, великого чи особливо великого збитку);
- наявності прямого причинного зв'язку між діянням і наслідками, що настали.

Характерні способи скоєння податкових злочинів:

- шляхом використання кількох розрахункових рахунків в установах банків;
- декларування одного виду діяльності з заняттям іншими видами підприємницької діяльності;
- навмисне відображення виконаних операцій і розрахунків податків пізніше звітного періоду;
- оформлення фіктивних документів про передання товарів на збереження;
- заниження якості й ціни товару, прийнятого для реалізації;
- фальсифікування даних про кількість реалізованих товарів і отриманих коштів (не оприбуткування отриманого виторгу);
- фальсифікація даних підприємства про витрати на реконструкцію, модернізацію активної частини основних фондів;
- приховування об'єктів оподаткування шляхом надання зведень про тимчасове припинення виробництва і господарських операцій;
- завищення чисельності певної категорії працівників, що надає право користуватися пільгами;
- дострокове припинення дії договору страхування працівників за рахунок засобів підприємства;
- не відображення даних про наявність транспортних засобів;

- заниження суми прибутку як відрахувань до благодійних фондів та інших організацій;
- виплата заробітної плати за фіктивними договорами, угодами;
- приховування операцій, виконаних з давальницької сировини;
- оформлення фіктивних документів про оплату робіт (послуг) консультативного та інформаційного характеру, пов'язаних із забезпеченням виробництва, зберіганням та реалізацією продукції;
- не включення до прибутку, що оподатковується, грошових коштів від оперативного та фінансового лізингу;
- завищення даних про матеріальні витрати;
- одержання з бюджету відшкодування податку на додану вартість з використанням фіктивної фірми;
- ухиляння від сплати податків шляхом контрабандного ввезення товарів;
- ухиляння від сплати акцизного збору і податку на додану вартість за допомогою фальсифікації ввізних митних документів;
- ухиляння від сплати акцизного збору при постачаннях товарів в Україну як комплектуючих;
- ухиляння від сплати податків шляхом переуступлення боргу, застосування вексельних розрахунків і позичкових рахунків комерційних банків;
- ухиляння від оподаткування доходів, отриманих резидентом України від розміщення коштів за кордоном;
- ухиляння від оподаткування шляхом укладення договорів з офшорними компаніями за завищеними цінами;
- ухиляння від оподаткування шляхом оформлення постачань устаткування через фіктивні фірми;
- використання фіктивних структур для одержання марок акцизного збору;
- ухиляння від оподаткування шляхом оформлення документів на купівлю товарів за завищеними цінами через фіктивні фірми.

Наведений перелік способів скоєння податкових злочинів не вичерпний. Це дає підстави вважати, що значне зростання економічної злочинності тісно пов'язане з проблемою фіктивного підприємництва.

Предмет судово-бухгалтерської експертизи, що призначається за кримінальними справами, порушеними податковою міліцією, становлять помилки в обчисленні податків, порушення у сплаті та інші зловживання.

До основних завдань, що вирішуються у процесі судово-бухгалтерської експертизи правопорушень, пов'язаних з ухилянням від сплати податків, належать такі:

- встановлення фактів порушення податкового законодавства, які призвели до заниження або ухиляння від сплати податків загалом і окремо за зборами та іншими податками до бюджету;
- аналіз виявлених порушень, що потребує системного підходу і консультацій з фахівцями галузевих управлінь податкової інспекції та юристами;

- чітка класифікація виявлених правопорушень податкового законодавства стосовно їх впливу на оподатковувані об'єкти в розрізі податків, зборів та обов'язкових платежів;
- класифікація порушень загального характеру (порушення у сфері ліцензування, веденні податкового та бухгалтерського обліку, оформленні установчих документів тощо);
- підтвердження розміру матеріального збитку, встановленого матеріалами документальної перевірки;
- встановлення обставин, що спричинили ухиляння від сплати податків;
- підтвердження клопотання посадових осіб, діяльність яких було піддано розслідуванню, з питань повноти і правильності нарахування та сплати податків до бюджету;
- встановлення осіб, відповідальних за повноту та правильність нарахування і сплати податків до бюджету, а також які допустили вказані правопорушення;
- встановлення взаємозв'язку різних порушень на окремих об'єктах оподаткування та їх впливу на податковий і бухгалтерський облік.

Інформаційно-методичне забезпечення експертного дослідження нарахування та сплати податків і зборів поділяють на *нормативно-правове* і *фактографічне*.

Досліджуючи операції з нарахування та сплати податків і зборів, 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 нарахування та сплати податків і зборів.

До фактографічної інформації належать:

- первинні документи;
- реєстри аналітичного та синтетичного обліку;
- форми фінансової звітності підприємства;
- наказ про облікову політику підприємства;
- декларація про прибуток підприємства;
- декларація з податку на додану вартість;
- розрахунки інших податків та платежів;
- документи, розрахунки, фінансові звіти, які свідчать про ухиляння від податків або про приховування прибутків від оподаткування;
- акт податкової інспекції про перевірку сплати податків суб'єктом господарювання;
- пояснення осіб, причетних до корисливих порушень;
- висновок інспектора податкової інспекції про згоду з поясненнями осіб, причетних до корисливих зловживань, або спростування цих пояснень;
- аудиторський висновок чи звіт;
- акт проведення документальної ревізії.

Під час проведення судово-бухгалтерської експертизи наявності правопорушень зі сплати податків експерт повинен *виконати такі завдання*:

1. Виявити факти приховування об'єктів оподаткування та їх способи.
2. З'ясувати відповідність організації та методики ведення бухгалтерського обліку і звітності до вимог чинного законодавства.
3. Визначити міру впливу порушень в організації та проведенні обліку на обчислення податкових платежів і зборів.
4. Виявити помилки в обчисленні витрат і доходів підприємства.
5. З'ясувати наявність документального підтвердження донарахованих сум податків і зборів.
6. Визначити правильність застосування фінансових санкцій до цього підприємства за несвоєчасність чи неповноту сплати податків і обов'язкових платежів.

Отже, методика проведення судово-бухгалтерської експертизи правопорушень, пов'язаних із ухилянням від сплати податків і зборів, передбачає наступні заходи з боку бухгалтера-експерта:

- установлення фактів порушення податкового законодавства, які призвели до заниження або ухилянню від сплати податків, зборів та інших платежів у бюджет;
- підтвердження розміру матеріального збитку, встановленого матеріалами документальної перевірки;
- установлення обставин, які сприяли ухилянню від сплати податків;
- підтвердження клопотання посадових осіб, діяльність яких було піддано розслідуванню, з питань повноти і правильності нарахування та сплати податків до бюджету;
- установлення осіб, які несуть відповідальність за повноту і правильність нарахування та сплату податків до бюджету та, які допустили вказані правопорушення.

Матеріали або джерела інформації, що направляються для дослідження експерту-бухгалтеру, поділяються на основні та додаткові.

Основні джерела інформації:

- оригінал акта про перевірку фінансово-господарської діяльності підприємства, організації чи установи податковими органами з усіма додатками;
- письмові пояснення керівника, головного бухгалтера та інших посадових осіб щодо висновків перевірки;
- вилучені оригінали документів, облікових реєстрів, форми фінансової та податкової звітності, що підтверджують факти порушень зі сплати податків;
- дані про майно підприємства, наявність і рух грошових коштів на рахунках у банку;
- інші матеріали справи (договори, аудиторські висновки, акти ревізій, висновки інших судових експертиз тощо).

Додатковими джерелами інформації є свідчення працівників податкових органів, які безпосередньо здійснювали контроль за виконанням

податкового законодавства суб'єктами підприємницької діяльності. Крім того, як джерело інформації, експерт бухгалтер може використовувати зафіксовані в протоколах свідчення певних категорій працівників підприємств і організацій, де були здійснені правопорушення. До таких категорій належать робітники бухгалтерій, складів, секретарі, водії, охорона та ін. З їхніх свідчень можна отримати дані про порядок ведення на підприємстві бухгалтерського обліку, умови здійснення окремих господарських операцій, місця зберігання матеріальних цінностей, грошових коштів, бухгалтерських та інших документів, що підтверджують факти правопорушень.

Характерною особливістю правопорушень, пов'язаних з ухилянням від сплати податків, є те, що вони всі віддзеркалюються в первинних документах, облікових реєстрах і звітних формах, які нерідко складені з порушенням вимог щодо організації і ведення фінансового, управлінського, податкового обліку та звітності.

Дані цих документів є підґрунтям для висновку бухгалтера-експерта у даній справі. До таких документів відносять:

- установчі документи підприємства (статут, установчий договір, свідоцтво про реєстрацію як платника податків і зборів);
- документи з обліку касових і розрахункових документів (прибуткові й видаткові касові ордери, касові звіти, книги обліку розрахункових операцій, платіжні доручення, виписки банку, картки зі зразками підписів осіб, які мають право розпоряджатись грошовими коштами підприємства);
- документи з обліку матеріальних цінностей (товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, картки складського обліку тощо);
- накази, розпорядження, протоколи загальних зборів, службове листування;
- бухгалтерські реєстри та фінансова звітність;
- документи і реєстри податкового обліку (податкові накладні, книги обліку придбання і продажу товарів);
- податкові декларації та додатки до них.

Якщо експерт-бухгалтер виявив, що ухиляння від сплати податків відбулося через внесення у відповідні документи поправок, змін чи доповнень, а також шляхом виправлень, підчисток, підробки підписів, внесенням нового тексту в заповнений документ, то він має право направити слідчому клопотання про призначення техніко-криміналістичної експертизи документів.

Таким чином, серед економічних злочинів особливе місце належить злочинам у сфері оподаткування. Це – приховування прибутків, ухиляння від сплати податків. Тому судово-бухгалтерська експертиза у справах, пов'язаних з ухиляннями від сплати податків, потребує значного терміну та суттєвих витрат грошових коштів.