

МЕТОДИКА ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОБЛІКОВИХ РЕГІСТРІВ

Підготовка обґрунтованого висновку експерта-бухгалтера може бути забезпечена за рахунок раціональної та оптимальної методики експертного дослідження. Визначено роль облікових реєстрів у обґрунтуванні висновку експерта-бухгалтера, розроблено алгоритм методики експертного дослідження

I. Вступ. Ефективність проведення судово-бухгалтерської експертизи визначається повнотою та об'єктивністю відповіді експерта-бухгалтера на поставлені перед ним слідчим або судом питання. У свою чергу, успішність відповіді на них залежить від правильності обраної методики експертного дослідження, яка повинна формуватися на основі змісту інформації об'єктів судово-бухгалтерської експертизи. Виходячи зі змісту роботи експерта-бухгалтера та трактування поняття “об'єкт”, об'єктом бухгалтерської експертизи, яка призначається правоохоронними органами або судом слід вважати документи, що містяться у матеріалах порушеної відповідними органами справи. Такий підхід дозволяє найбільш повно вивчити обставини справи в межах поставлених перед експертом питань.

Розглядом проблемних питань судово-бухгалтерської експертизи займалися фахівці економічної та юридичної спеціальностей: Т.М. Арзуманян, Г.А. Атанесян, А.М. Белов, М.Т. Білуха, Б.А. Бор'ян, Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Гаджиєв, С.Ф. Іванов, Н.Н. Ласкін, Г.И. Макеєнко, А.М. Ромашов, С.П. Фортинський, С.Г. Чаадаєв, В.В. Шадрін, А.Р. Шляхов. Вони по-різному підходили до визначення об'єктів експертизи, відповідно, методика експертного дослідження облікових реєстрів вивчалася лише деякими авторами, не отримавши належного вирішення.

II. Постановка задачі. Основним завданням облікових реєстрів є систематизація і узагальнення великого обсягу первинних даних для отримання чіткої інформації про діяльність підприємства й можливості здійснювати ефективне управління процесом його господарювання. Облікові реєстри характеризуються складністю форми, що є суттєвим фактором впливу на їх дослідження. Для повного та об'єктивного вивчення інформації облікових реєстрів експерт-бухгалтер повинен знати не тільки правила складання облікових реєстрів, але й помилки, що найчастіше допускаються при відображенні інформації в облікових реєстрах. Окреслені питання повинні бути враховані у методиці експертного дослідження вказаних документів.

III. Результати. Перед експертом можуть стояти питання щодо облікового відображення певних обставин слідства. Тоді його дослідження слід привести у відповідність технології бухгалтерського обліку: після первинних документів необхідно вивчити облікові регістри. Вони є наступним після первинної документації етапом і видом відображення фактів господарського життя в бухгалтерському обліку. Їх основним призначенням є систематизація і узагальнення великого обсягу первинних даних для отримання загальної економічної характеристики діяльності підприємства за подібними об'єктами бухгалтерського обліку.

Питанню методики дослідження облікових регістрів приділяли увагу лише деякі дослідники, що вивчали проблеми бухгалтерської експертизи. До них належать С.Г. Чаадаєв [7] і Г.И. Макеєнко [5]. Однак їх дослідження також потребують доповнення. Так, у праці С.Г. Чаадаєва попри назву відповідної частини “Методика дослідження облікових регістрів” детально розглянуто особливості окремих господарських операцій (найбільше уваги приділено руху коштів на поточному рахунку та порядку розрахунків з контрагентами), їх відображення в бухгалтерському обліку, вплив на фінансові результати. Причому С.Г. Чаадаєв проілюстрував свої дослідження кореспонденціями рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку Російської Федерації. Такий підхід вченого не відображає правил і загальної послідовності дослідження експертом-бухгалтером облікових регістрів, а тому не може використовуватися в якості певних методичних вказівок.

Сьогодні необхідна розробка методики експертного дослідження облікових регістрів, враховуючи потребу отримання обґрунтованого експертного висновку. При цьому потрібно виходити з ролі регістрів у роботі експерта, правил їх вивчення.

Отже, першим фактором впливу на методику експертного дослідження облікових регістрів є роль облікових регістрів. Регістри бухгалтерського обліку можуть використовуватися в експертному дослідженні лише в окремих випадках (рис. 1).

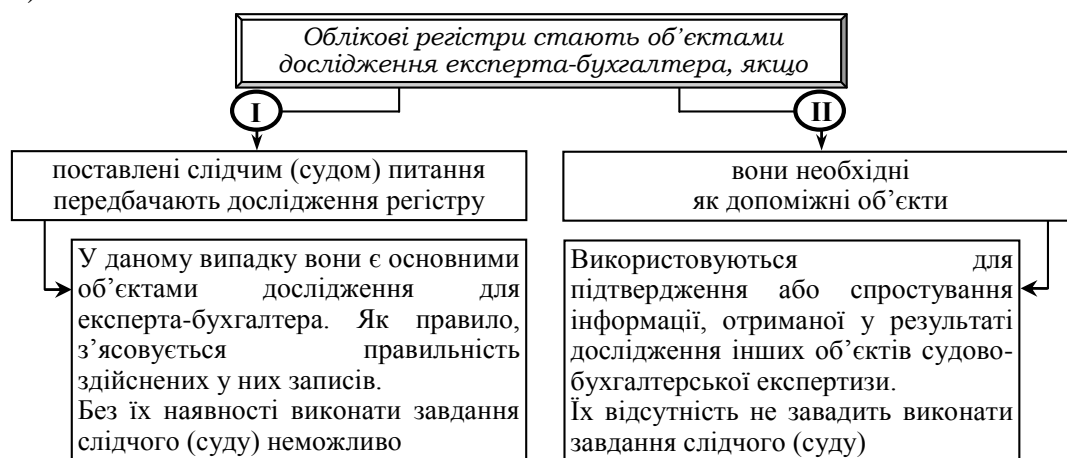


Рис. 1. Роль облікових регістрів у експертному дослідженні

Якщо реєстри виступають *основними об'єктами* експертного дослідження (позиція I на рис. 1), то експерт повинен встановити правильність застосування облікового реєстру та кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку, які використовувалися при складанні реєстру. Функція *допоміжного об'єкта передбачає* перевірку правильності відображення в реєстрі змісту операцій, що вивчаються на основі первинного документу (адже при правильному первинному документі операція може бути неправильно відображена в реєстрі, внаслідок чого одержуються викривлені показники звітності).

Другим фактором, який визначає послідовність експертного дослідження даних документів, є саме призначення реєстрів бухгалтерського обліку. Вони є проміжною ланкою у перетворенні даних первинних документів у звітність. Враховуючи це, експерт-бухгалтер не повинен ґрунтувати свої висновки на даних облікового реєстру без наявності документів, на підставі яких він був складений. Таким чином, у процесі дослідження облікових реєстрів експерт повинен дотримуватися порядку дій, зображеного в розробленому алгоритмі-інструкції, який поширюється на аналітичні та синтетичні реєстри.

Як і при дослідженні первинних документів, перш за все здійснюється формальна перевірка облікового реєстру. У разі неможливості встановлення окремих даних реєстру експерт-бухгалтер повинен провести взаємну перевірку з іншими документами або клопотати про почеркознавчу експертизу.

Наступною невід'ємною дією дослідження реєстрів є встановлення арифметичної правильності реєстрів. У результаті експертом можуть бути виявлені додаткові напрями дослідження (у зв'язку з наявністю недоліків). Це допоможе експерту більш детально з'ясувати поставлені питання та провести глибоке дослідження.

Після встановлення усіх показників реєстру експерт-бухгалтер повинен провести взаємну перевірку з документами, на основі яких складено реєстр. За допомогою таких дій перевіряється обґрунтованість і достовірність записів. обов'язково також співставити реєстр з документами, для яких він став джерелом інформації. До них можуть належати внутрішня та фінансова звітність, зведені первинні документи (реєстри-накладні тощо).

Результати взаємної перевірки доцільно узагальнювати в робочому документі експерта-бухгалтера за зразком, зображеним в табл. 1.

Таблиця 1. Результати оцінки достовірності відображення господарських операцій*

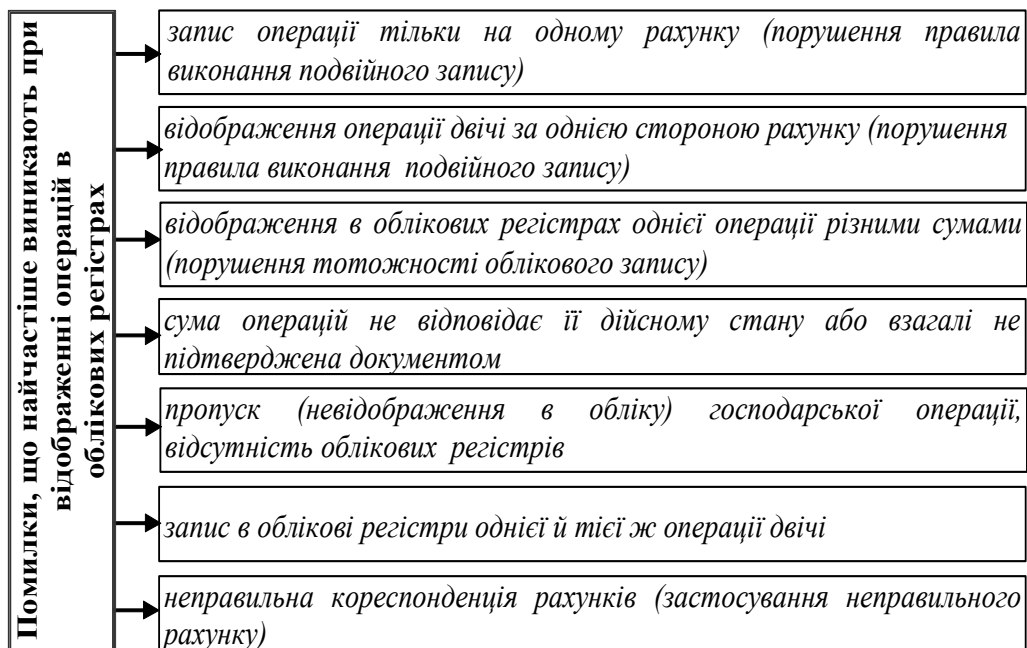
Операція	Документи, необхідні для оформлення операції						Висновок щодо подальших дій
	**					
	відмітка про наявність	том і сторінка справи	відмітка про наявність	том і сторінка справи	відмітка про наявність	том і сторінка справи	
1	2	3	4	5	6	7	8

Примітка. *Джерело: Власна розробка

**Необхідно вказати назви документів, які складаються при проведенні операції

При підведенні підсумків взаємної перевірки та визначенні подальших дій експерту-бухгалтеру слід врахувати типові помилки, які допускаються при здійсненні записів у облікових регістрах (рис. 2) і причини виникнення неточностей та відхилень, які виникають у облікових регістрах (табл. 2).

Рис. 2. Типові помилки, які допускаються в облікових регістрах



Таблиця 2. Зовнішні ознаки відхилень в облікових регістрах

№ з/п	Зміст помилки	Зовнішні ознаки прояву
1	2	3
1	Запис операції тільки на одному рахунку (порушення правила виконання подвійного запису)	Невідповідність (нерівність) підсумкових дебетових і кредитових оборотів господарських засобів і джерел їх утворення, що виявляється при складанні оборотної відомості за звітний період. Відсутність необхідних записів в картках аналітичного обліку, в накопичувальних відомостях, регістрах обліку, в Головній книзі або контрольному журналі
2	Відображення операції двічі за однією стороною (порушення правила виконання подвійного запису)	Невідповідність сум, відображених в оборотних відомостях за рахунками синтетичного обліку, підсумкам оборотів за даними карток аналітичного обліку
3	Відображення в облікових регістрах однієї операції різними сумами (порушення тотожності облікового запису)	Відсутність аналітичного обліку на позабалансових рахунках, що є особливо необхідним для отримання інформації за рахунками 02 “Активи на відповідальному зберіганні”, 07 “Списані активи”, 08 “Бланки суворого обліку”, в яких часто зустрічаються випадки зловживання
4	Сума операцій не відповідає її дійсному стану або взагалі не підтверджена документом	Відсутність документу або запису в обліковому регістрі
5	Пропуск (невідображення в обліку) господарської операції, неведення регістрів обліку	Відсутність облікових регістрів аналітичного обліку, неможливість отримання інформації про залишки товарно-виробничих запасів, у розрізі найменувань, заборгованості за кожним дебітором і кредитором або ж неточність такої інформації. Відсутність необхідних записів у картках аналітичного обліку, накопичувальних відомостях, регістрах обліку, Головній книзі або контрольному журналі
6	Запис в облікові регістри однієї й тієї ж операції двічі	Суми, відображені в оборотних відомостях, перевищують підсумки, визначені за даними карток аналітичного обліку. Невідповідність між даними синтетичних і аналітичних облікових регістрів, накопичувальних і групувальних відомостей, оперативних звітів і первинних документів

Продовження таблиці 2.

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
7	Неправильна кореспонденція рахунків (застосування неправильного рахунку)	Відкриття і ведення балансових рахунків, що не передбачені Планом рахунків. Невідповідність підсумкових оборотів аналітичних рахунків даним синтетичного рахунку, для деталізації якого вони відкриті. Наявність кредитового сальдо за активними та дебетового сальдо за пасивними рахунками. Наявність аналітичних рахунків під назвою “нез’ясовані суми”. Невідповідність (нерівність) підсумкових дебетових і кредитових оборотів господарських засобів і джерел їх утворення, що виявляється за допомогою складання оборотної відомості за звітний період

Знання таких помилок і їх відображення сприятиме визначенню подальших дій експерта і відповідно, на повноту і достовірність експертного висновку.

За відсутності в матеріалах справи та ненадання за клопотанням документів, на основі яких сформовано регістр, експерту-бухгалтеру слід відмовитися від відповіді на питання. Підставою для цього є те, що експерт не може бути впевненим у достовірності даних регістру, тому не має права покласти його в основу висновку.

Обов’язковим для експерта-бухгалтера під час дослідження облікових регістрів є отримання усіх документів, необхідних для встановлення правильності записів у облікових регістрах. Лише за остаточного підтвердження даних облікового регістру можливе використання регістру при наступному дослідженні звітності, а також надання обґрунтованого та достовірного висновку.

Визначення ролі облікових регістрів у дослідженні експерта-бухгалтера, можливі складності їх складання та способи викривлення показників регістрів дозволили скласти алгоритм-інструкцію дослідження облікових регістрів експертом-бухгалтером (рис. 3).

Відображений алгоритм-інструкція дослідження поширюється на аналітичні та синтетичні реєстри.

Як і при дослідженні первинних документів, перш за все здійснюється формальна перевірка облікового реєстру. У разі неможливості встановлення окремих даних реєстру експерт-бухгалтер повинен провести взаємну перевірку з іншими документами або клопотати про почеркознавчу експертизу.

Наступною невід'ємною дією дослідження реєстрів є встановлення арифметичної правильності реєстрів. У результаті експертом можуть бути виявлені додаткові напрями дослідження (у зв'язку з наявністю недоліків). Це допоможе експерту більш детально з'ясувати поставлені питання та провести глибоке дослідження.

Після встановлення усіх показників реєстру експерт-бухгалтер повинен провести взаємну перевірку з документами, на основі яких складено реєстр. За допомогою таких дій перевіряється обґрунтованість і достовірність записів. обов'язково також спів ставити реєстр з документами, для яких він став джерелом інформації. До них можуть належати внутрішня та фінансова звітність, зведені первинні документи (реєстри-накладні тощо).

Результати взаємної перевірки доцільно узагальнювати в робочому документі експерта-бухгалтера. При підведенні підсумків взаємної перевірки та визначенні подальших дій експерту-бухгалтеру слід врахувати типові помилки, які допускаються при здійсненні записів у облікових реєстрах і причини виникнення неточностей та відхилень, які виникають у облікових реєстрах. Вони сприятимуть визначенню подальших дій експерта і відповідно, на повноту і достовірність експертного висновку.

За відсутності в матеріалах справи та ненадання за клопотанням документів, на основі яких сформовано реєстр, експерту-бухгалтеру слід відмовитися від відповіді на питання. Підставою для цього є те, що експерт не може бути впевненим у достовірності даних реєстру, тому не має права покласти його в основу висновку.

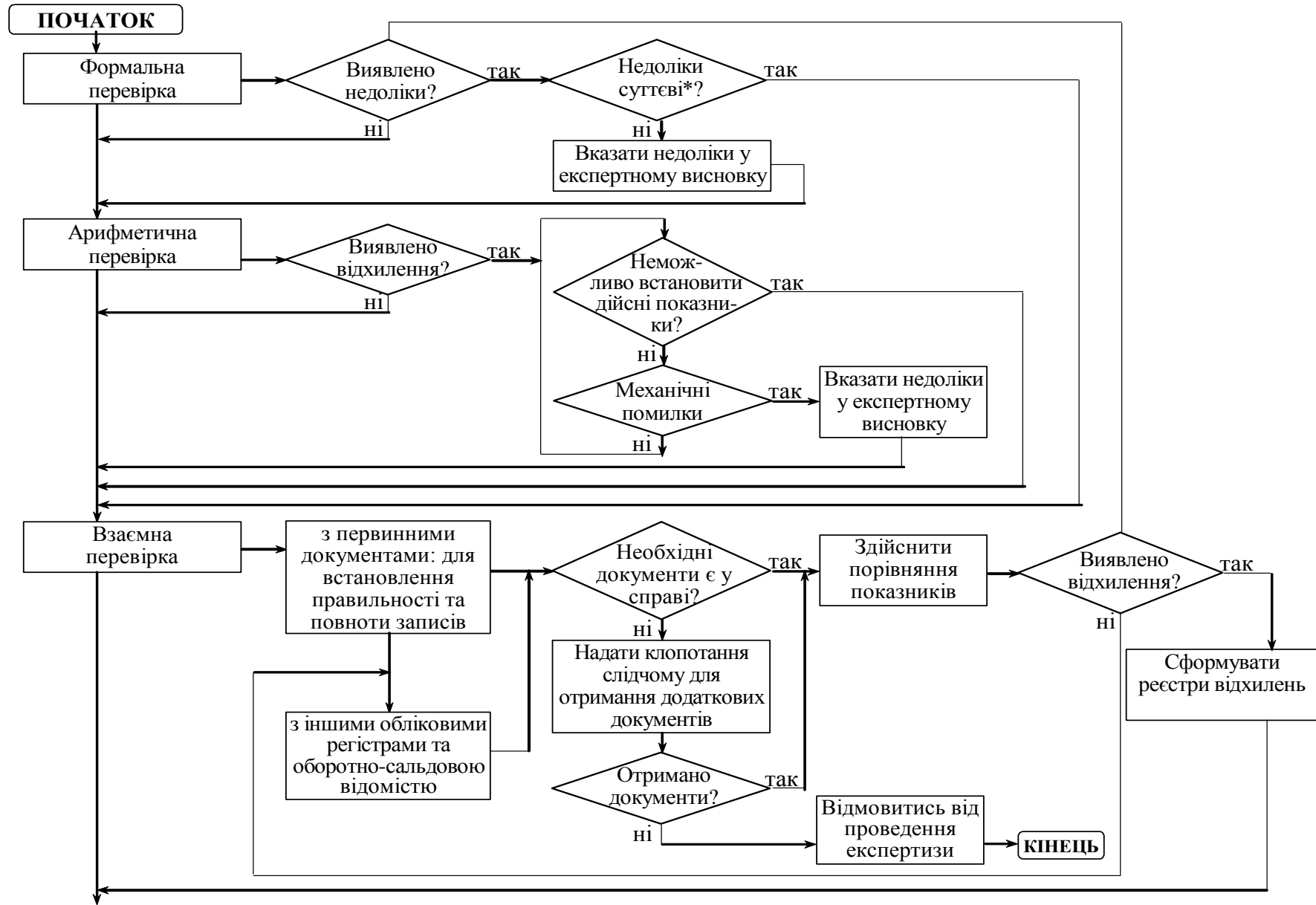
IV. Висновки. Розробка ефективної методики дослідження будь-якого об'єкту судово-бухгалтерської експертизи можлива на основі чіткого визначення властивостей і суті цих об'єктів. Відповідно, у результаті проведеного дослідження встановлено, що дослідження облікових реєстрів експертом-бухгалтером може відбуватися у двох випадках:

- 1) якщо поставлені слідчим (судом) питання передбачають дослідження облікового реєстру;
- 2) якщо облікові реєстри необхідні як додаткові об'єкти експертного дослідження.

При розробці методики експертного дослідження облікових реєстрів слід врахувати складність їх структури, а також помилки, які допускаються при формуванні реєстрів. Дослідження в такому напрямі дозволило узагальнити та систематизувати усі недоліки облікових реєстрів і ознаки їх існування, а також побудувати алгоритм-інструкцію дослідження облікових реєстрів. Вона враховує особливості облікових реєстрів, а також специфіку роботи експерта в умовах процесуального обмеження його дослідження.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Атанесян Г.А., Остроумов С.С., Танасевич В.Г., Фортинский С.П.* Судебная бухгалтерия: Учебник. – М.: Юрид. лит., 1980. – 320 с.
2. *Білуха М.Т.* Судово-бухгалтерська експертиза: Підручник. – К.: Видавнича компанія “Воля”, 2004. – 656 с.
3. *Бутинець Ф.Ф.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 444 с.
4. *Климович Л.П.* Судебная бухгалтерия (общая часть): Учебное пособие. – Красноярск: Сибирский юридический институт МВД России, 2000. – 219 с.
5. *Макеенко Г.И.* Судебно-бухгалтерская экспертиза: Учеб. пособие. – Мн.: БГЭУ, 2001. – 65 с.
6. *Остроумов С.С., Фортинский С.П.* Основы бухгалтерского учёта и судебно-бухгалтерской экспертизы. – М.: Изд-во Московского университета, 1964. – 292 с.
7. Правовая бухгалтерия. Ответственный редактор доктор юридических наук, профессор *С.Г. Чадаев.* – М., 2001. – 432 с.
8. *Ромашов А.М.* Судебно-бухгалтерская экспертиза. – М.: Юрид. лит-ра, 1981. – 128 с.
9. Судово-бухгалтерська експертиза. Посібник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів./ За ред. проф. *Ф.Ф. Бутинця.* – Житомир: ПП “Рута”, 2004. – 460 с.



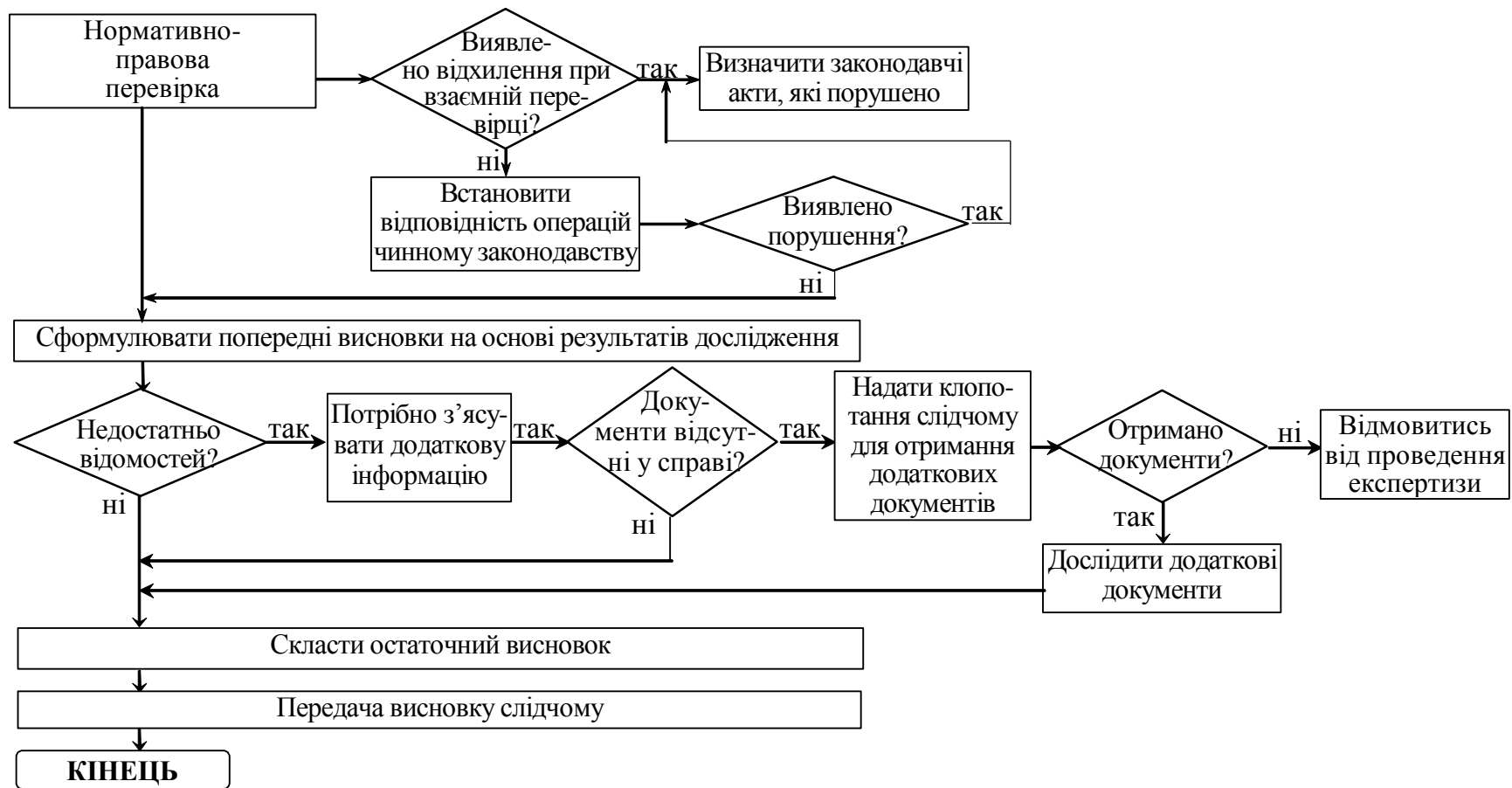


Рис. 3. Алгоритм проведення експертного дослідження облікових регістрів

Примітка. * Під суттєвими недоліками розуміємо ті, що не дозволяють визначити дані документу: реквізити не зрозумілі, а тому не можна провести формальну перевірку