

**К.е.н., доцент Скорба О.А.**

*ДВНЗ «Українська академія банківської справи НБУ»*

## **Судово-бухгалтерська експертиза матеріально-виробничих запасів**

*Статтю присвячено розгляду порядку проведення судово-бухгалтерської експертизи матеріально-виробничих запасів.*

*Ключові слова: експертиза, судово-бухгалтерська експертиза, запаси, матеріально-виробничі запаси.*

**Вступ.** Сучасна соціально-економічна обстановка в Україні характеризується рядом негативних явищ, серед яких особливе місце займають зростання економічної злочинності. Ситуація, що склалася, обумовлює необхідне підвищення якості роботи правоохоронних органів. Все частіше вони стикаються з криміналізацією економічних стосунків і незабезпеченістю належного контролю за фінансовою діяльністю господарюючих суб'єктів.

Ситуація, що склалася посилюється зниженням ефективності роботи правоохоронних органів у сфері розкриття і розслідування економічних злочинів. Вони у край повільно адаптуються до нових ринкових відносин. Найчастіше однією з причин такого положення є не використання ними в практичній діяльності необхідного комплексу спеціальних заходів. В рамках цієї проблеми вирішальне значення набуває опанування працівниками правоохоронних органів спеціальними бухгалтерськими та іншими економічними знаннями для успішного їх використання при розслідуванні справ, пов'язаних із замаскованими економічними злочинами.

Судова бухгалтерія є економіко-правовою дисципліною. Вона розробляє нові методи дослідження економічної інформації і тим самим збагачує юридичну і експертну практику. Важливе місце у використанні спеціальних бухгалтерських і економічних знань відводиться судово-бухгалтерській

експертизі, складність якої зобов'язала слідчого і суддю не лише своєчасно призначити і правильно ставити питання перед експертом, але і уміти оцінити, і використовувати його висновок, який є одним з джерел доказів у справі.

Судово-бухгалтерська експертиза – дослідження експертом бухгалтером за завданням слідчих органів або суду господарських операцій, відображених у бухгалтерських документах і реєстрах, з метою здобуття відповіді на питання, що виникли в процесі розслідування або судового розгляду кримінальних, цивільних або арбітражних справ.

**Постановка задачі.** Метою статті є висвітлення мети, задач та методики проведення судово-бухгалтерської експертизи матеріальних запасів суб'єкта господарювання.

**Результати.** В даний час зростає роль раціонального використання виробничих запасів, тому особливо важливо контролювати збереження матеріалів, які зважаючи на різноманіття на підприємстві найчастіше піддаються розкраданням.

Результати діяльності будь-якого підприємства багато в чому пов'язані з раціональним управлінням і обліком запасів. Від управління запасами залежать витрати на їх утримання і поповнення, а також обсяг втрат у зв'язку з їх надлишком або недоліком.

Складність управління запасами обумовлена наступним протиріччям. З одного боку, існує безліч чинників, які обумовлюють необхідність створення запасів: ризик зриву поповнення запасів, можливі коливання обсягу виробництва і попиту на продукцію, наявність витрат залежних від частоти поповнення запасів. З іншого боку вміст запасів пов'язаний з витратами (на зберігання, на страхування запасів і т. ін.). Також має місце втрачена вигода у зв'язку з неможливістю альтернативного використання коштів, вкладених у запаси. Тому перед підприємством рано чи пізно постає проблема вибору оптимального варіанту управління запасами.

Керівники суб'єкта господарювання, що здійснюють виробничу діяльність, повинні постійно стежити за дотриманням нормативів, за динамікою

фактичних питомих витрат, оскільки матеріальні витрати займають високу питому вагу в загальних витратах на виробництво, а отже, ці витрати істотно впливають на величину отриманого прибутку. Звідси випливає, що економія матеріальних ресурсів є найважливішим чинником підвищення ефективності виробництва.

Правильна організація обліку матеріалів має важливе значення для запобігання розкраданням, зловживанням і нестачам.

Експертиза, як спосіб використання спеціальних бухгалтерських знань, організовується правоохоронними органами, а проводиться експертом (комісією експертів).

Юридична основа експертизи, в якій би області вона не проводилася, єдина. Загальні положення про судову експертизу, закріплені у Законі України «Про судову експертизу» від 25.02.1994 р. № 4038-ХІІ, поширюються на всі види судових експертиз, включаючи і судово-бухгалтерську експертизу. Метою судово-бухгалтерської експертизи операцій з обліку матеріалів є усунення і попередження повторення правопорушень в господарській діяльності суб'єктів господарювання при оприбуткуванні і списанні у виробництво матеріалів.

Предметом судово-бухгалтерської експертизи операцій з обліку матеріалів виступають господарські операції і достовірність їх віддзеркалення в обліку і звітності, які стали об'єктами розслідування судовими органами і вимагають спеціальних знань експертів-бухгалтерів для встановлення істини.

Об'єкти судово-бухгалтерської експертизи конкретизують її предмет і визначають параметри дослідження. Об'єктом судово-бухгалтерської експертизи операцій з обліку матеріалів є документальні (первинні документи, облікові реєстри, звітність) докази, а також матеріали слідства.

З питань судово-бухгалтерської експертизи, що стосується використання законодавства з порядку обліку матеріально-виробничих запасів, необхідно керуватися П(С)БО № 9 «Запаси», затвердженим Наказом МФУ від 20 жовтня 1999 року № 246, а також «Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів», затверджених Наказом МФУ від 10.01.2007р. № 2.

При підготовці до призначення судово-бухгалтерської експертизи і формулюванні питань слідчий повинен зібрати і потім разом з постановою про призначення експертизи представити експерту матеріали, які є об'єктами експертизи: а) первинні і зведені бухгалтерські документи; б) облікові реєстри; в) документи бухгалтерської звітності; г) акти раніше проведених ревізій; д) протоколи вилучення та огляду документів; е) протоколи виїмки та обшуків; ж) протоколи допитів обвинувачених і свідків, а також очних ставок, в яких висвітлюють досліджувані господарські операції; з) постанову про залучення до справи документів; и) висновки експертів інших спеціальностей.

Судово-бухгалтерська експертиза вважається призначеною з дня винесення відповідного визначення судом або постанови судді, особи, що проводила дізнання, слідчого або прокурора.

Визнавши необхідність проведення судово-бухгалтерської експертизи, слідчий виносить постанову, де вказується:

- Підстава для призначення судово-бухгалтерської експертизи;
- Дата і місце винесення постанови;
- Прізвище, ім'я та по батькові експерта-бухгалтера, його посаду й найменування експертної установи, де проводитиметься судово-бухгалтерська експертиза;
- Питання до експерта-бухгалтера;
- Матеріали, надані експерту-бухгалтеру.

Після цього до справи залучається експерт-бухгалтер. Роботу експерта-бухгалтера можна умовно поділити на три стадії:

1. Попереднє ознайомлення з матеріалами справи.
2. Дослідження матеріалів справи та вирішення поставлених питань.
3. Складання висновку експертизи та передача його суду (слідчому).

На першій стадії визначається можливість проведення судово-бухгалтерської експертизи.

На другій стадії експерт-бухгалтер складає робочий план відповідно до плану розслідування.

На третій стадії експерт-бухгалтер формально фіксує отримані результати, тобто, складає письмовий висновок і засвідчує його своїм підписом, а потім передає його слідчому. Крім того, на даній стадії можуть бути розроблені пропозиції по профілактиці правопорушень, встановлених експертизою.

Якщо питання, поставлені на розгляд експерту, виходять за межі його компетенції або якщо наданих йому матеріалів недостатньо для вирішення поставленого питання, а витребувані додаткові матеріали не були одержані, експерт у письмовій формі повідомляє орган, який призначив експертизу, про неможливість складання висновку (ст.66 КПК, ст.13 ЗУ «Про судову експертизу»).

Таким чином, порядок проведення судово-бухгалтерської експертизи, зокрема, операцій з обліку матеріалів, починається з дня винесення постанови судом або слідчим і закінчується складанням висновку експерта-бухгалтера по матеріалах справи.

Найбільш поширеними способами здобуття доказів з використанням документального матеріалу є методи документальної експертизи, що підрозділяються на загальні і спеціальні.

До загальних методів і способів судово-бухгалтерської експертизи прийнято відносити:

1. Формальну перевірку, що встановлює наявність і правильність заповнення необхідних реквізитів документів. При цьому здійснюється візуальний огляд документа (наявність найменування, дати, підписів тощо), його аналіз.

2. Арифметичну перевірку, яка може включати як складні розрахунки, так і прості. Ця перевірка виявляє факти шахрайства в первинних документах (наприклад, завищення підсумків в платіжних відомостях, заниження сум нарахованих і утриманих податків).

3. Нормативна перевірка документів. Встановлює відповідність змісту документів правилам, які зафіксовані в нормативно-правових актах, тобто виявляються незаконні за змістом, але правильні за формою документи. Наприклад, списання природного убутку за затвердженими актами; видача підзвітних авансових сум особам, що не відзвітували за раніше виданими авансами.

4. Зіставлення документів. Дозволяє здійснювати контроль декількох взаємозв'язаних документів (наприклад, відомість нарахування заробітної плати порівнюють з нарядами на виконання робіт, а також її можна порівняти з платіжною відомістю по касі). Операція, що викликає сумнів, може бути досліджена по декількох бухгалтерських документах. Залежно від результатів відповідності або відмінності інформації в цих документах вирішується питання про їх доброякісність.

5. Зустрічна перевірка, зіставляються окремі екземпляри одного і того ж документа, що знаходяться в різних суб'єктів господарювання, а також зіставляються дані документів, пов'язаних між собою однією і тією ж операцією. Такі перевірки проводять за відсутності матеріалів ревізії і при невеликому об'ємі документів. В інших випадках необхідно вимагати попередньої документальної ревізії.

6. Метод контрольної звірки. Метод полягає в наступному: до залишку по рахунку обліку матеріалів, вказаному в звітності на початок звітного періоду додають суму матеріалів, що надійшли, по документах, і віднімають суму списаних за цей період матеріалів. Отримують максимально можливий залишок на кінець звітного періоду. Потім цей залишок порівнюють з фактичним залишком, відображеним в бухгалтерських документах на дату проведення експертизи.

Також застосовуються такі методи як: запит; підтвердження; дослідження; усне опитування; підготовка альтернативного балансу.

Запит є пошуком інформації в обізнаних осіб. Використання даного методу має бути погоджене з правоохоронними органами залежно від виду

справи, яка розслідується. У разі потреби експерт-бухгалтер за узгодженням з правоохоронними органами може підготувати запит на адресу третьої сторони на підтвердження необхідної інформації. Відповіді на запити можуть надати експерту відомості, якими він раніше не володів або які підтверджують експертні докази.

Підтвердження є відповіддю на запит про інформацію, що міститься в бухгалтерських записах. Підтвердження необхідне для отримання інформації про реальність залишків на рахунках бухгалтерського обліку дебіторської і кредиторської заборгованості від третьої сторони.

Дослідження є процедурою, в ході якої експерт-бухгалтер перевіряє деякі первинні документи, відображення цих даних в регістрах синтетичного і аналітичного обліку, відповідність типовій кореспонденції рахунків, плану рахунків і положенням бухгалтерського обліку.

Усне опитування осіб, що беруть участь в справі, може здійснюватися впродовж всього експертного дослідження. Експерт має право уточнювати обставини справи у правоохоронних органів, представників сторін, учасників процесу.

Підготовка альтернативного балансу здійснюється для отримання доказів реальності і повноти віддзеркалення в обліку готової продукції. Експерт-бухгалтер може скласти баланс витраченої сировини і матеріалів на одиницю продукції за нормами і фактичним виходом продукції. Баланс сировини, матеріалів і готової продукції дозволяє виявити відхилення від нормативного витрачання сировини, матеріалів і встановити достовірність, реальність фінансового результату.

В цілому порядок перевірки документів, об'єкти і методи перевірки визначаються експертом конкретно по кожній справі з врахуванням форм організації бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, а також об'ємів господарської діяльності.

Проводячи аналіз документів з обліку матеріально-виробничих запасів необхідно пам'ятати, що гідно 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 робіт та надання послуг, а також управління підприємством. Матеріально-виробничі запаси — це активи, які в процесі промислового виробництва під впливом живої праці працівників і за допомогою засобів праці переходять в готову продукцію. Вони, як правило, повністю споживаються в одному виробничому циклі та повністю переносять свою вартість на собівартість знов створеного продукту.

Основними завданнями з обліку матеріально-виробничих запасів є:

- контроль за надходженням матеріалів за об'ємом та асортиментом;
- контроль за дотриманням норм виробничого споживання та точним розподілом по об'єктах калькуляції для отримання достовірних показників собівартості продукції за окремими видами продукції;
- контроль за нормативним дотриманням запасів на складах, що забезпечує безперервний випуск продукції;
- контроль за рухом та збереженням матеріально-виробничих запасів в місцях їх зберігання;
- правильне і своєчасне документальне відображення операцій заготівлі, надходження, відпуску матеріалів і розрахунків з постачальниками;
- виявлення фактичних витрат, пов'язаних із заготівлею матеріально-виробничих запасів;
- своєчасне виявлення непотрібних і зайвих запасів з метою їх можливого продажу або виявлення інших можливостей їх залучення до обігу;
- проведення аналізу ефективності запасів.

Для виконання цих завдань обліку матеріалів необхідно: наявність належним чином обладнаних складів і комор або спеціально пристосованих майданчиків (для запасів відкритого зберігання); розміщення запасів по секціях складів, а усередині них по окремих групах і типосорторозмірам (у штабелях, стелажах, на полицях і т. ін.) так, щоб була забезпечена можливість їх швидкого



приймання, відпустки і перевірки наявності. У місцях зберігання кожного виду запасів слід прикріплювати ярлик з вказівкою даних про запаси, що знаходяться, оснащення місць зберігання запасів ваговим господарством, вимірювальними приладами і мірною тарою.

Визначення кола осіб, відповідальних за приймання і відпустку запасів (завідувачів складами, комірників, експедиторів і т. ін.), за правильне і своєчасне оформлення цих операцій, а також збереження довірених ним запасів, підписання з цими особами в установленому порядку письмових договорів про повну матеріальну відповідальність тощо.

Систематизований перелік всіх матеріалів, які використовуються на підприємстві, є номенклатурою конкретного підприємства, яка охоплює види, однорідні групи і підгрупи, що включають марки і сорти матеріалів. Кожному найменуванню в номенклатурі відповідає окремий номенклатурний номер, який потім використовується для відображення руху і наявності матеріалів кожного найменування. У тій же номенклатурі відображається облікова ціна за одиницю, у зв'язку з чим систематизовані переліки матеріалів отримали назву «номенклатури-цінники». Вони призначені для оперативного обліку руху матеріалів на складі, аналітичного обліку по номенклатурних номерах і оцінки в поточному обліку за обліковими цінами.

У синтетичному обліку угруповання матеріалів відображене на рахунку 20 «Виробничі запаси» з відповідними субрахунками: 201 «Сировина й матеріали»; 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»; 203 «Паливо»; 204 «Тара й тарні матеріали»; 205 «Будівельні матеріали»; 206 «Матеріали, передані в переробку»; 207 «Запасні частини»; 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»; 209 «Інші матеріали».

Сировина і основні матеріали утворюють матеріальну (речову) основу продукції. При цьому сировиною називають продукцію сільського господарства (зерно, молоко і т. ін.) і добувної промисловості (руда, вугілля, пісок і т. ін.), а матеріалами – продукцію переробної промисловості (метал, тканина, цукор і т. ін.).

Допоміжні матеріали використовуються для дії на сировину і основні матеріали і надання продукту певних споживчих властивостей (наприклад, лаки і фарби для автомобілів, перець і інші спеції в ковбасному виробництві) або для обслуговування і догляду за знаряддями праці і полегшення процесів виробництва (змащувальні матеріали і т. ін.), а також для сприяння виробничому процесу, включаючи випуск сільськогосподарської продукції, що заготовлюється для переробки.

Ділення матеріалів на основні та допоміжні носить умовний характер і визначається особливостями технології та організації виробництва (наприклад, крохмаль в текстильній промисловості відноситься до групи допоміжних, а в харчовій – основних матеріалів).

Купувальні напівфабрикати і комплектуючі вироби – предмети праці, що пройшли певні стадії обробки, що надійшли зі сторони для виготовлення продукції і які виконують роль основних матеріалів.

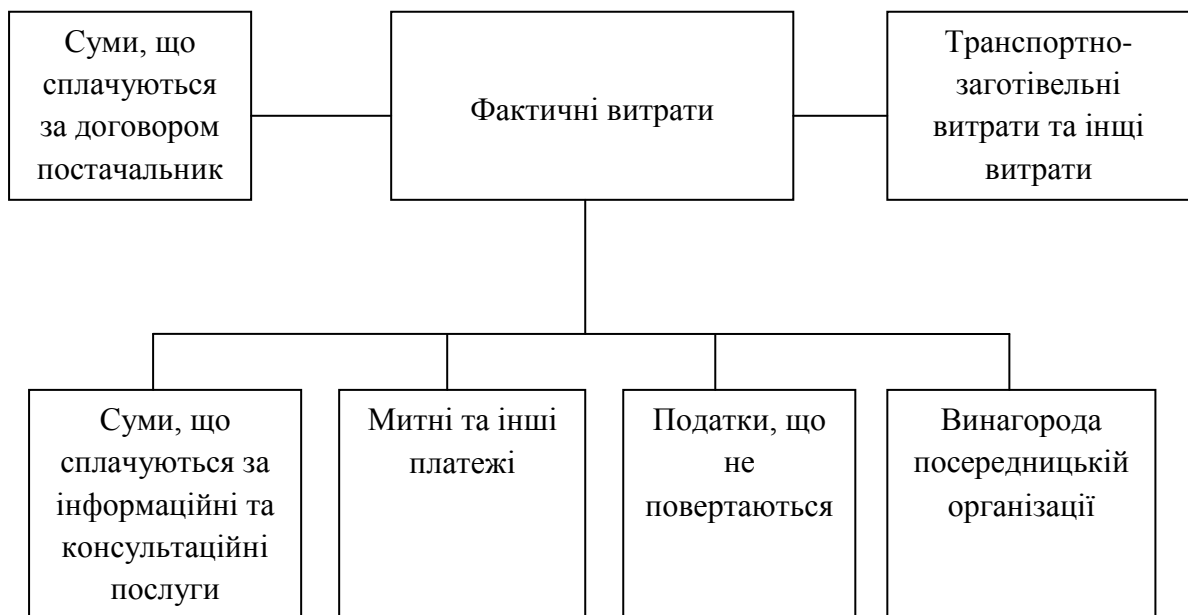
Паливо, тара і тарні матеріали, запасні частини відносяться до допоміжних матеріалів, але у зв'язку з особливостями використання виділяються в окремі групи.

Паливо залежно від призначення підрозділяється на технологічне (для технологічних цілей), для двигунів (пальне) і господарське (для опалювання).

Тара призначена для пакування, транспортування, зберігання матеріалів і продукції (мішки, ящики, коробки і т. ін.).

Запасні частини використовують для ремонту і заміни вузлів деталей машин і устаткування, що зношуються.

Фактичною собівартістю виробничих запасів, що купуються за кошти, визнається сума фактичних витрат суб'єкта господарювання на придбання (вартість самих запасів, витрати на доставку тощо), за виключення податку на додану вартість і інших податків, які відшкодовуються (окрім випадків, передбачених національним законодавством).



**Рисунок 1. Фактичні витрати пов'язані з придбанням виробничих запасів**

У фактичні витрати на придбання виробничих запасів не включаються загальногосподарські і інші аналогічні витрати, крім випадків, коли вони безпосередньо пов'язані з придбанням виробничих запасів.

Витрати на доведення виробничих запасів до стану, в якому вони придатні до використання в запланованих цілях, включаються у витрати суб'єкта господарювання з доопрацюванням і поліпшення технічних характеристик запасів, не пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг.

Фактична собівартість виробничих запасів, виготовлених силами і засобами самого суб'єкта господарювання визначається виходячи з фактичних витрат, пов'язаних з їх виробництвом.

Фактична собівартість виробничих запасів, внесених в рахунок вкладу в статутний капітал підприємства, визначається виходячи з їх грошової оцінки, погодженої засновниками, якщо інше не передбачене законодавством.

Фактична собівартість виробничих запасів, придбаних в обмін на інше майно, окрім грошових коштів, визначається виходячи з вартості обмінюваного майна, по якій воно було відображено в бухгалтерському обліку цього суб'єкта господарювання, а цінностей, отриманих безоплатно – виходячи з їх ринкової вартості на дату оприбуткування.

Якщо виробничі запаси протягом року частково втратили свої первинні якості і ціна на них зменшилася, то вони відображаються в бухгалтерському балансі на кінець звітного року за ціною їх можливої реалізації, а різниця між цією ціною і ціною придбання відноситься на фінансові результати.

Якщо виробничі запаси придбані за іноземну валюту, то відбувається перерахунок вартості придбаних виробничих запасів в національну валюту за курсом НБУ на дату придбання.

Матеріальні цінності відображають на синтетичних рахунках за фактичною собівартістю їх придбання або обліковими цінами.

Облік матеріалів на складі здійснює завідувач складом (комірник), який є матеріально відповідальною особою, яку приймають на роботу, як правило, за узгодженням з головним бухгалтером суб'єкта господарювання.

Облік руху і залишків матеріалів здійснюють в картках складського обліку матеріалів. На кожен номенклатурний номер відкривають окрему картку, тому облік називають сортовим обліком і здійснюють його лише в натуральному вираженні. Запис в картках комірник робить на підставі первинних документів (прибуткових ордерів, накладних тощо) в день здійснення операцій. Після кожного запису виводять залишок матеріалів.

Ведення обліку матеріалів допускається також в книзі обліку матеріалів, яка містить ті ж реквізити, що і картки обліку матеріалів.

В умовах функціонування автоматизованого обліку використовуються ті ж самі документи первинного обліку запасів.

Первинні документи після запису їх даних в картки обліку передають в бухгалтерію, сюди ж передають лімітно-забірні карти по мірі використання ліміту, але не пізніше ніж на 1-е число наступного місяця. Здачу документів оформляють реєстром, в якому вказують найменування і номери документів, що здаються.

У цехах, що мають комори, а також в підзвітних підрозділах (пунктах, відділеннях) матеріально відповідальні особи складають місячні звіти про залишки і рух матеріалів в підзвітній сумі і представляють їх в бухгалтерію.

При використанні матеріальних звітів відпадає необхідність в складанні інших документів на витрачання матеріалів і спрощується облік матеріалів в підзвітних сумах, оскільки як реєстри аналітичного обліку використовуються звіти матеріально відповідальних осіб.

На прикінці проведення судово-бухгалтерської експертизи, експертом складається експертний висновок.

Висновок – єдина процесуальна форма, в якій експерт доводить свої висновки до суду або особи, що призначила експертизу.

Сутність висновку експерта-бухгалтера полягає в тому, що за допомогою цього доказу органи попереднього слідства та суд отримують можливість використовувати в процесі встановлення істини у справі користуватись відповідними матеріалами, які надані фахівцями з бухгалтерського обліку, для з'ясування або пояснення тих або інших суттєвих для справи фактів.

Висновок експерта-бухгалтера структурно складається з трьох частин (вступної, дослідної та результативної).

У вступній частині вказуються: найменування експертизи, її номер, чи є вона додатковою, повторною, комісійною або комплексною; найменування органу, що призначив експертизу; відомості про експерта (експертів); посада (прізвище, ім'я, по батькові, освіта, спеціальність (загальна і експертна)), вчений ступінь; дата надходження матеріалів на експертизу до експертної установи та дата підписання висновку, підстава для проведення експертизи; найменування матеріалів, що надійшли на експертизу; обставини справи і

вихідні дані, що мають значення для дачі висновку, з обов'язковою вказівкою джерела їх надходження; клопотання про надання додаткових матеріалів, заявлених експертом, результати їх розгляду тощо.

У дослідній частині висновку відновлюється весь процес експертного дослідження у тій послідовності, в якій викладено питання. Кожному питанню, що досліджується експертом, повинен відповідати певний розділ дослідної частини. При необхідності одночасного дослідження двох і більше питань, тісно пов'язаних між собою, результати викладаються в одному розділі.

У дослідній частині викладаються:

- методи і прийоми досліджень, які описуються доступно для розуміння особами, що не мають бухгалтерських знань, детально, аби при необхідності можна було перевірити правильність висновків експерта, повторивши дослідження;

- обґрунтування та пояснення прийнятих при виробництві розрахунків (підррахунків) величин (показників), а також виявлених розбіжностей (невідповідності) в облікових даних із посиланням на документи, підтверджуючі неузгодженість досліджуваних величин (показників);

- довідково-нормативні матеріали (інструкції, постанови, накази), якими експерт керувався при дослідженні поставлених питань, з вказівкою дати і місця їх видання;

- результати слідчих дій (допитів, оглядів, експериментів і т. ін.), прийняті як вихідні дані, а також результати інших експертиз, якщо вони використовувалися для обґрунтування висновків, із посиланням на листи справи;

- посилання на додатки та необхідні пояснення до них;

- експертна оцінка результатів дослідження з розгорнутим мотивуванням думки, що обґрунтовує висновок з досліджуваного питання.

Якщо на деяких з поставлених питань не трапилося нагоди дати відповідь, в дослідницькій частині експерт (експерти) вказують причини цього.

Висновки експерта (експертів) викладаються у вигляді відповідей на поставлені питання в тій послідовності, в якій питання викладені у вступній частині висновку.

На кожне з поставлених питань має бути дана відповідь по суті або вказано на неможливість його вирішення з тих або інших причин.

Встановлені експертом обставини профілактичного характеру відображаються в дослідній частині висновку, а пропозиції з попередження правопорушень — в його результативній частині.

Висновок підписується експертом (експертами), що проводив (що проводили) дослідження, та засвідчується печаткою експертної установи (або його філії), і направляється органу, що призначив експертизу.

Висновок складається в двох екземплярах, перший з яких прямує органу, що призначив експертизу, а другий залишається в експертній установі.

**Висновок.** Судово-бухгалтерська експертиза – важливий засіб доведення у всіх процесуальних галузях права.

Предмет судово-бухгалтерської експертизи складають явища, що характеризуються наступними ознаками: вони пов'язані з господарською діяльністю економічних суб'єктів; вони знайшли відображення в бухгалтерському обліку; межі їх дослідження визначаються навколо досліджуваних і допустимих питань, поставлених правоохоронними органами або судом; висновок надається фахівцем саме в області бухгалтерського обліку.

Порядок проведення судово-бухгалтерської експертизи, починається з дня винесення постанови судом або слідчим і закінчується складанням висновку експерта-бухгалтера за матеріалами справи.

А сама експертиза для експерта-бухгалтера ділиться на 3 етапи, найзначнішим і трудомістким етапом є другий, який включає аналіз документів і безпосередньо саму бухгалтерську експертизу, але найрезультативнішим є третій етап. Саме на даному етапі експерт-бухгалтер групує висновки по проведеній експертизі та складає висновок.

В результаті застосування спеціальних бухгалтерських знань за допомогою призначення і виробництва експертизи виникає новий вигляд доказу, що підлягає оцінці в сукупності з іншими наявними доказами по справі.

### **Список використаної літератури**

1. Закон України «Про судову експертизу» (зі змінами та доповненнями) від 25.02.1994 № 4038-ХІІ.
2. Кримінальний процесуальний кодекс України (зі змінами та доповненнями) від 13.04.2012 № 4651-VI.
3. П(С)БО № 9 «Запаси», затвердженим Наказом МФУ від 20 жовтня 1999 року № 246, а також «Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів», затверджених Наказом МФУ від 10.01.2007р. № 2.
4. Судова бухгалтерія: підручник/ В. М. Глібко, О. П. Буцан; Мін-во освіти і науки України. - 2-е вид. переробл. і допов.. - Х.: Право, 2011. - 192 с. - ISBN 978-966-458-192-6.
5. Судова бухгалтерія: підручник/ М. І. Камлик; Нац. академія внутрішніх справ України. - К.: Атіка, 2000. - 336 с. - ISBN 966-7714-14-4.
6. Судова бухгалтерія: навчальний посібник/ В. М. Шарманська, С. О. Шарманська, І. В. Головка; Мін-во освіти і науки України, КНУ ім. Тараса Шевченка. - К.: ЦУЛ, 2008. - 454 с. - ISBN 978-966-364-594-0.