

34.3
085
Л.М. Духновська

A large, stylized image of a calculator dominates the background. The calculator's display screen shows a small, dark photograph of a person's face. The calculator's keypad and various numbers are visible, though slightly blurred. The entire scene is set against a red and orange plaid background.

Судово- бухгалтерська ЕКСПЕРТИЗА

УДК 340.6/657

Гриф надано Міністерством освіти і науки,
молоді та спорту України (лист №1/11-4200
від 22.05.11 р.).

Рецензенти: д-р екон. наук, проф. **Ю.А. Кузьмінський** (Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана);
д-р екон. наук, проф. **В.П. Пантелеев** (Національна академія статистики, обліку та аудиту)

Духновська Л.М. Судово-бухгалтерська експертиза: Навч. посіб. — К.: НУХТ, 2012. — 143 с.

ISBN 978-966-612-122-9

Викладено сутність та методологію судово-бухгалтерської експертизи, методику і техніку призначення й проведення експертизи фінансово-господарської діяльності промислових підприємств на основі нормативно-законодавчої бази України. Основна мета цього навчального посібника — озброїти студентів необхідними теоретичними знаннями та практичними навичками з судово-бухгалтерської експертизи, навчити їх методично правильно застосовувати її прийоми на практиці, кваліфіковано складати висновок судового експерта відповідно до вимог чинного законодавства України.

Для студентів вищих навчальних закладів. Може бути корисний для експертів-бухгалтерів і аудиторів, які практикують.

УДК 340.6/657

ISBN 978-966-612-122-9

© Л.М. Духновська, 2012
© НУХТ, 2012

ПЕРЕДМОВА

На сучасному етапі розвитку економіки України відбувається реформування судово-правової системи держави, що супроводжується криміналізацією суспільства та значним зростанням правопорушень у господарській діяльності. Основним завданням чинного законодавства в Україні є захист законних інтересів держави, підприємців і споживачів у господарській сфері. Існуюча система юридичного обслуговування підприємств та населення забезпечує, як правило, нотаріальну або адвокатську підтримку. Тому нині досить актуальним є застосування економічних експертиз як джерела доказів у судових процесах.

Найбільша частка правопорушень у сфері економіки припадає на порушення податкового законодавства. Виявлення і розкриття правопорушень потребує не тільки юридичних знань, а й спеціального досвіду в різних сферах економіки (бухгалтерському обліку, оподаткуванні, контрольно-ревізійній діяльності тощо). В Україні податкове регулювання прибутків юридичних осіб і громадян перебуває на стадії становлення. Велика кількість податків, складний механізм їх обчислення і сплати в бюджет, часта зміна податкового законодавства ускладнюють як теоретичне сприйняття окремих податків, так і практичне їх обчислення.

Судово-бухгалтерська експертиза у своєму розвитку є економічним дослідженням конфліктних ситуацій у господарській діяльності, що стали об'єктами розслідування правоохоронними органами, з метою їх усунення і запобігання в майбутньому.

Судово-бухгалтерську експертизу розглядають в арбітражних судах, насамперед у позовах про скасування актів

податкових органів, застосування і стягнення фінансових санкцій. При цьому висновки експертів-бухгалтерів є дуже ефективним засобом доведення того, що штрафи, застосовані податковими органами, або значно завищені, або зовсім не мають під собою законних підстав. На думку юристів, які відстоюють інтереси суб'єктів підприємницької діяльності в арбітражних судах, висновки експертів, складені під час судово-бухгалтерської експертизи, становлять універсальний засіб доведення і, отже, захисту інтересів суб'єктів у спорах з фіскальними органами.

У навчальному посібнику висвітлено теоретичні основи судово-бухгалтерської експертизи, запропоновано організацію і методологію проведення експертизи окремих напрямів фінансово-господарської діяльності підприємств.

СУДОВІ ЕКСПЕРТИЗИ, ЇХНІ ЦІЛІ І ЗАВДАННЯ У ПРАВООХОРОННІЙ ДІЯЛЬНОСТІ

РОЗДІЛ

1

1.1. Поняття судових експертиз і використання їх у правоохоронній діяльності

Правоохоронна діяльність — це сукупність правовідносин, спрямованих на забезпечення правопорядку в суспільстві, за умови суворого дотримання правових норм. Законодавчими актами передбачається створення правових відносин у державі, стверджених нормами права. Вони характеризуються суворим дотриманням принципу законності, гармонійним врахуванням державних і особистих інтересів громадян, послідовним розвитком демократії, всебічною гарантією прав і свобод людей.

В Україні правоохоронну діяльність здійснюють Верховна Рада, президент, прокуратура, Служба безпеки, Міністерство внутрішніх справ та інші державні установи на підставі правосвідомості громадян завдяки певним правовідносинам.

Експертиза (від лат. *expertus* — досвідчений) — це дослідження і вирішення спеціалістами та вченими питань, що потребують спеціальних знань у галузі науки, техніки, економіки тощо. Експертизу може призначити слідчий на стадії досудового розслідування з порушеної справи або суд у процесі її розгляду. Суддя має право призначити експертизу також для забезпечення доказів на стадії підготовки справи до слухання.

Порядок призначення судової експертизи визначений Кримінально-процесуальним, Цивільно-процесуальним та Господарсько-процесуальним кодексами України, Законом України «Про судову експертизу» № 4038-ХІІ від 25.02.1994 р., Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз та іншими нормативно-правовими актами України.

Судово-бухгалтерська експертиза (відповідно до ст. 196 Кримінально-процесуального кодексу (КПК) України) — це процесуальна дія, що полягає у вивченні експертом-бухгалтером матеріалів справи в межах його спеціальних знань на завдання слід-

чого або суду, з метою встановлення фактичних обставин кримінальної чи цивільної справи та надання експертного висновку.

Відповідно до ст. 1 Закону України «Про судову експертизу» судова експертиза — це дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів дізнання, досудового та судового слідства.

Судово-бухгалтерська експертиза є одним із видів судово-економічної сфери і належить до найпоширеніших видів судових експертиз. Метою призначення судово-бухгалтерської експертизи слідчим або судом є встановлення фактичних обставин справи, які не можна з'ясувати без застосування спеціальних (для юридичної сфери) знань. У цьому разі судово-бухгалтерська експертиза може стати одним із засобів захисту фізичних осіб і суб'єктів господарювання від необґрунтованого обвинувачення у здійсненні злочину та захисту їхніх інтересів у господарських спорах.

1.2. Історичні аспекти розвитку судово-бухгалтерської експертизи

Спеціальні знання з бухгалтерського обліку, фінансів, економіки застосовувалися під час розгляду справ у судах ще на початку XX ст. Облік виник у Давньому Єгипті, Вавилоні, Єрусалимі, коли царський контролер (експерт) підтверджував достовірність звіту пожертвувачів, складеного головним жерцем. В епоху Відродження книги подвійної бухгалтерії Луки Пачолі використовувались у судах для перевірки достовірності даних обліку. В Англії судово-бухгалтерська експертиза з'явилась, коли почали запроваджувати посади контролерів-експерт-бухгалтерів. На всіх стадіях розвитку теоретички бачили в експертизі інструмент, необхідний для провадження слідства і суду (французький процесуаліст Ж. Баре), а експерта вважали науковим свідком (англо-американські процесуалісти).

У 1921 р. в Петрограді при Північно-Західній обласній торговій палаті було створено відділ обліково-фінансових експертиз, який згодом реорганізовано в Інститут відповідальних бухгалтерів. У 1923 р. при Московському відділенні Російського технічного товариства для проведення експертиз за завданнями судів у складі відділу обліку господарської діяльності було організовано Бюро бухгалтерської експертизи і консультацій. Такі самі зміни відбувались у цій системі і в Україні.

З часом робота з організації бухгалтерської експертизи вдосконалювалась, створювалися відповідні підрозділи. Зокрема, в 1925 р. при Народному комісаріаті робітничо-селянської інспекції СРСР, насамперед з числа спеціалістів, які працювали в державних організаціях, було створено Інститут державних бухгалтерів-експертів. Право надання експертних висновків на вимогу державних органів з усіх питань обліку і звітності належало винятково бухгалтерам-експертам цього Інституту. Однак це право не поширювалося на проведення ними експертиз для слідчих та судових органів. Судді та слідчі самостійно призначали спеціалістів, які залучались як експерти-бухгалтери.

Один із основних етапів становлення та подальшого інтенсивного розвитку цієї галузі знань припадає на кінець 40-х років ХХ ст. У червні 1947 р. Президія Верховної Ради СРСР ухвалила Указ «Про кримінальну відповідальність за розкрадання державного і громадського майна». Виконання цього Указу спричинило збільшення кількості справ з розслідування господарських злочинів, що, у свою чергу, потребувало значно ширшого застосування спеціальних знань у галузі бухгалтерського обліку і звітності та одержання доказів у формі висновків експертів-бухгалтерів. Отже, виникла потреба у створенні відповідної експертної установи. Розпорядженням Голови Ради Міністрів СРСР № Ю814-р від 02.08.1948 р. при Міністерстві фінансів СРСР було створено Бюро державної бухгалтерської експертизи з філіями при міністерствах фінансів союзних та автономних республік і фінансових органах на місцях.

Діяльність Бюро державної бухгалтерської експертизи регулювалась такими нормативно-правовими документами: Положенням про Бюро державної бухгалтерської експертизи при Міністерстві фінансів СРСР, ухваленим Радою Міністрів СРСР 19.05.1952 р., Інструкцією Міністерства фінансів щодо застосування цього положення, а також порядком розрахунків за бухгалтерські експертизи.

Згідно з цими Положеннями та Інструкцією були сформовані Бюро бухгалтерської експертизи та його філії з постійними штатними кадрами експертів-бухгалтерів у республіках, у тому числі в Україні, а також в областях і містах Москва та Ленінград. На Бюро та його філії покладалась функція з проведення бухгалтерських експертиз у кримінальних і цивільних справах за завданнями органів розслідування, прокуратури, судів та арбітражу.

У 1957 р. Рада Міністрів УРСР республіканську філію перетворила на Бюро державної бухгалтерської експертизи при Мініс-

терстві фінансів УРСР з філіями при обласних відділеннях. Згодом було ухвалено Постанову № 111 від 02.02.1957 р. «Про Бюро державних бухгалтерських експертиз при Міністерстві фінансів України». Відповідно до цієї Постанови Міністерство фінансів України видало Інструкцію № 1 від 20.06.1957 р. щодо застосування зазначеної постанови. З метою поліпшення діяльності Бюро та координації функцій постановою Ради Міністрів УРСР від 04.01.1970 р. Бюро і його обласні філії в повному складі штатних працівників підпорядковано Міністерству юстиції України.

Зі становленням Бюро державної бухгалтерської експертизи розпочався новий етап розвитку судово-бухгалтерської експертизи в Україні. Міністерство юстиції України за погодженням з Прокуратурою та Верховним Судом України розробило Інструкцію «Про порядок проведення судово-бухгалтерських експертиз в Бюро державної бухгалтерської експертизи Міністерства юстиції України» від 30.12.1974 р. Це був перший в Україні нормативно-правовий документ, яким визначалися процесуальні, організаційні, правові засади призначення та проведення бухгалтерських експертиз. Протягом трьох десятиліть підпорядкування бухгалтерської експертизи Міністерству юстиції України структура і функції Бюро та його філій зазнали певних змін: обласні філії Бюро були перетворені на міжобласні та їх експертні підрозділи, за якими закріплювалися зони обслуговування відповідних територій.

У квітні 1990 р. республіканське Бюро було ліквідовано, а кадровий склад експертів-бухгалтерів Бюро та міжобласних філій з відповідними функціями передано до Київського і Харківського науково-дослідних інститутів судових експертиз та Одеської лабораторії південного регіону України.

Після ухвалення 1994 р. Закону України «Про судову експертизу» значно розширилася система науково-дослідних інститутів судових експертиз Міністерства юстиції України. Так, у 1995 р. на базі лабораторій та відділень створено Донецький, Львівський та Одеський науково-дослідні інститути судових експертиз, а на їхні відповідні підрозділи покладено функції з виконання судово-бухгалтерських експертиз.

За ці роки лабораторії судово-бухгалтерської експертизи значно розширили коло розв'язуваних завдань, почали проводити складні та нові види економічних досліджень. Експерти-бухгалтери оволоділи новими економічними спеціальностями з дослідження документів про фінансово-кредитні операції, економічну діяль-

ність підприємств і організацій. З розширенням кола завдань, які розв'язували експерти-бухгалтери, виникла потреба у зміні самої назви цього виду експертизи. Рішенням Президії науково-консультативної та методичної ради з проблем судової експертизи при Міністерстві юстиції України від 30.01.2001 р. судово-бухгалтерську експертизу перейменовано на судово-економічну. Сучасне тлумачення судово-бухгалтерської експертизи полягає в тому, що в її функції входять економічні дослідження конфліктних ситуацій у господарській діяльності, які стали об'єктами розслідування правоохоронними органами з метою запобігання їм у майбутньому.

1.3. Відмінність судово-бухгалтерської експертизи від аудиту та ревізії

Судово-бухгалтерська експертиза, аудит і ревізія фінансово-господарської діяльності мають один предмет дослідження, проте водночас між ними існують істотні відмінності (табл. 1.1).

Таблиця 1.1. Порівняння аудиту, ревізії та судово-бухгалтерської експертизи

Ознака	Аудит	Ревізія	Судово-бухгалтерська експертиза
Законодавче регулювання	Закон України «Про аудиторську діяльність»	Закон України «Про Державну контрольну ревізійну службу»	Закон України «Про судову експертизу», Кримінальний, Процесуальний, Цивільний, Господарський кодекси України
Підстава для проведення	Договір між аудиторською фірмою (аудитором) та замовником	Наказ Контрольно-ревізійного управління України або керівника вищої установи	Постанова органу дізнання слідства чи суду
Суб'єкт проведення	Аудитор — фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України	Ревізор — службова особа, уповноважена державою виконувати контрольні функції з перевірки діяльності підприємства, але позбавлена будь-яких процесуальних прав на стадії попереднього слідства	Експерт-бухгалтер є учасником судового процесу, бере активну участь у ньому, ознайомлюється з матеріалами справи, подає клопотання до органу або особи, призначеного експертизою

Ознака	Аудит	Ревізія	Судово-бухгалтерська експертиза
Об'єкт	Фінансова звітність конкретного підприємства	Господарські факти й операції, що формують господарські процеси, вся сукупність яких є господарською діяльністю певного суб'єкта	Матеріали, порушені судово-слідчими органами цивільної та кримінальної справи
Оплата послуг	Здійснює замовник відповідно до умов договору	Ревізор — державний службовець, посадовими обов'язками якого є проведення ревізії, тому оплата праці встановлюється відповідно до займаних посад	У цивільних справах: за рахунок сторони, яка подала клопотання про порушення справи. У кримінальних справах: за рахунок засуджених
Місце проведення	На підприємстві, що є замовником	На підприємстві, що визначається у наказі про проведення ревізії	В експертній установі, місці знаходження слідчого органу в суді
Відповідальність	За неналежне виконання своїх обов'язків аудитор несе майнову відповідальність відповідно до умов договору на проведення аудиту у вигляді попередження зупинення дії сертифікату	Ревізор — державний службовець, тому за порушення несе відповідальність, яка передбачена чинним законодавством для державних службовців	Передбачена кримінальна відповідальність за ст. 384 і 385 Кримінального кодексу України
Документ, який складається в результаті перевірки	Аудиторський звіт та аудиторський висновок	Акт ревізії або довідка про наслідки ревізії	Висновок експерта

1.4. Завдання і функції судово-бухгалтерської експертизи

Основним призначенням судово-бухгалтерської експертизи є встановлення фактичних обставин господарської діяльності юридичної особи, які мають значення для розв'язання справи у судовому процесі.

Завдання судово-бухгалтерської експертизи:

1. Перевірка і підтвердження за допомогою документальних даних розміру нестач або лишків активів і грошових коштів, визначення періоду та місця їх утворення, а також розміру заданої матеріальної шкоди.

2. Виявлення недоліків в організації бухгалтерського обліку, звітності, контролю господарської діяльності підприємства, які сприяли або могли б сприяти завданню матеріальної шкоди або перешкоджали її завчасному виявленню.

3. Встановлення відповідності відображення в бухгалтерському обліку здійснених господарських операцій вимогам чинних нормативних актів.

4. Визначення кола посадових осіб, на яких покладено обов'язок забезпечення дотримання вимог нормативно-правових актів з бухгалтерського обліку і контролю, недотримання яких було виявлено в процесі експертизи.

5. Встановлення правильності документального оформлення операцій з приймання, зберігання, реалізації активів і руху грошових коштів.

6. Встановлення правильності визначення оподатковуваного доходу (прибутку) підприємств й обчислення розмірів податків.

7. Встановлення документальної обґрунтованості вимог позивача та заперечень відповідача в частині, що стосується ціни позову.

Перед експертом-бухгалтером можуть бути поставлені й інші завдання, виконання яких пов'язане з перевіркою додержання порядку ведення бухгалтерського обліку і звітності, складання балансів, записів у облікових реєстрах бухгалтерського обліку тощо. Отже, спектр завдань, які слід розв'язувати в межах судово-бухгалтерської експертизи, досить великий.

Функції судово-бухгалтерської експертизи:

1. ***Інформаційна (доказова) функція*** полягає в тому, що висновок, складений експертом-бухгалтером на підставі дослідження матеріалів справи, може бути підставою для прийняття судом певного рішення щодо обставин справи, яка перебуває на розслідуванні чи судовому розгляді.

2. ***Гносеологічна (пізнавальна) функція*** полягає в тому, що експерт-бухгалтер, досліджуючи надані йому матеріали справи, встановлює обставини, що мають значення для правильного її розв'язання.

3. Кримінологічна функція полягає в тому, що судово-бухгалтерська експертиза є одним із засобів встановлення причин вчинення злочинів.

1.5. Класифікація судово-бухгалтерських експертиз

Види експертиз (класифікація за галузями знань) в експертних установах України регламентуються Інструкцією про призначення та проведення судових експертиз, затвердженою наказом Міністерства юстиції України № 53/5 від 08.10.1998 р.

Судово-бухгалтерські експертизи класифікують за такими ознаками:

✓ *залежно від етапу вирішення:*

а) досудові (на стадії попереднього розслідування справи);

б) судові (під час розгляду справи);

✓ *залежно від кількості експертів, залучених для проведення експертизи:*

а) індивідуальні (якщо дослідження проводить один експерт);

б) комісійні (якщо в дослідженні беруть участь кілька експертів);

✓ *за повнотою дослідження:*

а) основна (експертиза, яка повністю розв'язує поставлені перед слідчим чи судом завдання у справі);

б) додаткова (експертиза, яка призначена для з'ясування неточностей, виявлених під час оцінювання результатів первинної експертизи).

Додаткова експертиза проводиться в разі істотної зміни попередніх обставин виконання проектів на час проведення експертизи, етапів робіт і на вимогу замовника експертизи. Додаткова експертиза призначається після розгляду судом (слідчим) висновку первинної експертизи, якщо з'ясується, що усунути неповноту або неясність висновку через допит експерта неможливо.

У постанові (ухвалі) про призначення додаткової експертизи суду слід зазначити, які висновки експерта суд вважає неповними чи незрозумілим або які обставини зумовили необхідність розширення експертного дослідження. Додаткову експертизу виконує, як правило, той самий експерт, який проводив основну;

✓ *за послідовністю проведення:*

а) первинна (якщо об'єкт досліджується вперше);

б) повторна (експертиза, що призначається за наявності істотного порушення експертом процесуальних норм, які регламентують порядок призначення та проведення експертизи).

Повторну експертизу має проводити інший експерт за умови, якщо:

- ✓ початковий висновок експерта-бухгалтера суперечить матеріалам справи;

- ✓ початковий висновок складено особою, кваліфікацію або ділові якості якої ставлять під сумнів слідчі або суд;

- ✓ експерт-бухгалтер порушив процесуальні права або вийшов за межі своєї компетенції;

- ✓ у справі є два або кілька висновків експертів, що суперечать один одному в цілому або в окремих частинах, причому суперечність має принциповий характер і слідчий без спеціаліста не може визначити, який з них правильний.

Відповідно до вимог чинного законодавства в постанові (ухвалі) про призначення додаткової чи повторної експертизи обов'язково вказуються мотиви та підстави для її призначення.

Судово-бухгалтерські експертизи класифікують також за місцем проведення:

- а) в експертних установах;

- б) у неекспертних установах.

Для проведення судово-бухгалтерської експертизи встановлюється такий термін:

- а) 10 днів — за матеріалами з невеликою кількістю об'єктів і нескладним характером дослідження;

- б) один місяць — за матеріалами з великою кількістю об'єктів чи зі складним характером дослідження.

Попереднє вивчення експертом наданих матеріалів не має перевищувати 5 днів.

Запитання і завдання для самоконтролю

1. Що розуміють під терміном «правоохоронна діяльність»?
2. Які органи здійснюють правоохоронну діяльність в Україні?
3. Розкрийте поняття «судова експертиза».
4. З яким історичним періодом пов'язують виникнення судово-бухгалтерської експертизи?
5. За якими напрямками розвивалася судово-бухгалтерська експертиза найінтенсивніше?
6. Чим судово-бухгалтерська експертиза відрізняється від аудиту?

7. У чому відмінність судово-бухгалтерської експертизи від ревізії?
8. Які основні завдання має виконувати судово-бухгалтерська експертиза?
9. Функції судово-бухгалтерської експертизи.
10. За якими основними ознаками класифікують судово-бухгалтерські експертизи?
11. Види судово-бухгалтерських експертиз.
12. Які відмінності між додатковою та повторною судово-бухгалтерськими експертизами?

Тести

1. *Судово-бухгалтерська експертиза — це:*
 - а) багатопредметні комісійні контрольні процедури;
 - б) процесуальна дія, що полягає у вивченні експертом-бухгалтером матеріалів справи в межах його спеціальних знань на завдання слідчого або суду;
 - в) процесуальна дія при розгляді майнових спорів.
2. *Одним із завдань судово-бухгалтерської експертизи є:*
 - а) проведення аналізу фінансово-господарської діяльності з метою визначення способів підвищення її економічної ефективності;
 - б) перевірка фактичного стану майна на підприємстві;
 - в) визначення кола осіб, відповідальних за збереження матеріальних цінностей у період виникнення нестач і лишків.
3. *Залежно від етапу вирішення справи призначаються такі види судово-бухгалтерської експертизи:*
 - а) досудова і судова;
 - б) основна і додаткова;
 - в) первинна і повторна.
4. *Основна судово-бухгалтерська експертиза:*
 - а) повністю розв'язує поставлені перед нею завдання у справі, що розслідується;
 - б) експертиза, у процесі проведення якої об'єкти досліджуються вперше;
 - в) призначається судом після висновку первинної експертизи, коли поставлені перед експертом-бухгалтером завдання залишилися нерозв'язаними.
5. *Додаткова експертиза — це один із видів експертизи:*
 - а) у процесі якої об'єкт досліджується вперше;
 - б) призначається після розгляду судом висновку первинної експертизи, коли з'ясовується, що усунути неповноту або неясність висновку через допит експерта-бухгалтера не можна;
 - в) призначається за ініціативою суду або за клопотанням учасників процесу, який має сумніви в правильності висновку первинної експертизи, пов'язані з його необґрунтованістю.

6. У разі виникнення необхідності проведення дослідження нових об'єктів або встановлення інших обставин справи призначається:

- а) повторна експертиза;
- б) додаткова експертиза;
- в) нова експертиза.

7. Повторна судово-бухгалтерська експертиза призначається у разі, якщо:

- а) експерт-бухгалтер порушив процесуальні норми призначення і проведення судово-бухгалтерської експертизи та вийшов за межі своєї компетенції;
- б) експерт-бухгалтер надав неповний висновок і не відповів на всі поставлені перед ним запитання;
- в) обвинувачений спростував висновок експерта-бухгалтера, надавши нові матеріали, відомості яких суперечать дослідженим.

8. Проведення додаткової експертизи доручається:

- а) експерту, який проводив первинну експертизу;
- б) експерту-бухгалтеру або ревізору;
- в) іншому експерту або експертам.

9. Закон України «Про судову експертизу» ухвалено в:

- а) 1921 р.;
- б) 2001 р.;
- в) 1994 р.

10. У якій країні з'явилася судово-бухгалтерська експертиза:

- а) Франції;
- б) Італії;
- в) Англії.

11. Відмінність між судово-бухгалтерською експертизою і ревізією визначається за:

- а) об'єктом;
- б) суб'єктом;
- в) методами;
- г) усі відповіді правильні.