DOI: <https://doi.org/10.32353/khrife.2.2019.29>

УДК 343.98:33

Т. В. Марченко,

старший судовий експерт Харківського НДІСЕ, м. Харків, Україна,

ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-8060-3850>

e-mail: tanyamarchenko@ukr.net

ПИТАННЯ, ЩО ВИНИКАЮТЬ ПРИ ПРОВЕДЕННІ ЕКСПЕРТИЗ З ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ПІДТВЕРДЖЕННЯ НЕСТАЧІ ПАЛИВНО-МАСТИЛЬНИХ МАТЕРІАЛІВ

Останнім часом значна частина судових економічних експертиз з питання підтвердження нестачі призначається не за належно оформленими матеріалами інвентаризацій та обліковими документами підприємства, а за скріншотами (знімками зображень на екрані).

Розглянуто особливості проведення судових економічних досліджень, пов'язаних з документальним підтвердженням нестачі паливно-мастильних матеріалів. Описано визначений законодавством алгоритм дослідження, перелік документів, необхідних для підтвердження нестачі паливно-мастильних матеріалів та проаналізовано матеріали, надані на дослідження експертам, які не можуть бути документальним підтвердженням нестачі паливно-мастильних матеріалів.

Ключові слова: судова економічна експертиза, нестача, паливно-мастильні матеріали, скріншоти.

Постановка наукової проблеми. Суб'єкти господарювання потребують повної та прозорої інформації про свій фінансовий стан і результати діяльності для внутрішньогосподарського контролю, що може бути забезпечено лише шляхом проведення повної та достовірної інвентаризації. На думку Д. Л. Кузьміна¹, інвентаризація є єдиним способом контролю за збереженням майна серед сукупності методів господарського контролю.

Інвентаризація повинна забезпечити максимальне дотримання вимог законодавства у сфері бухгалтерського обліку шляхом підтвердження повноти і достовірності інформації щодо фінансово-господарської діяльності, що дає можливість уникнути втрат від нестач та збитків та не допустити в подальшому до зберігання матеріальних цінностей недобросовісних працівників.

Одним із важливіших завдань економічної експертизи з дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності, які встановлено Науково-методичними рекомендаціями з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень, затвердженими наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 № 53/5 і зареєстрованими в Міністерстві юстиції України

¹ Кузьмін Д. Л. Інвентаризація як економічна категорія : визначення, значення. Вісник ЖДТУ. Економічні науки. 2008. № 3 (45). С. 120–132.

03.11.1998 за № 705/3145 (в редакції від 22. 02. 2019)¹ (далі — Науково-методичні рекомендації № 53/5) є визначення документальної обґрунтованості розміру нестачі основних засобів, матеріальних цінностей, запасів, у тому числі нестачі паливно-мастильних матеріалів.

Вищевказаним нормативним документом до орієнтованого переліку вирішуваних даним видом судової експертизи запитань включено наступне питання:

— Чи підтверджується документально нестача основних засобів, матеріальних цінностей, запасів (у тому числі нестачі паливно-мастильних матеріалів), встановлена за актом інвентаризації на підприємстві (зазначається назва підприємства), за період роботи (вказується період) матеріально відповідальної особи (зазначається П.І.Б. працівника, матеріально відповідальної особи) у розмірі (вказуються кількісні та вартісні показники) станом на (зазначається дата)?

Аналіз основних досліджень і публікацій. Сьогодні практично в кожній праці з теорії бухгалтерського обліку і контролю висвітлюються питання інвентаризації. Значний внесок у розв'язання низки ключових проблем, пов'язаних з організацією та методикою проведення інвентаризації у суб'єктів господарювання різних форм власності та галузей, здійснювали багато вчених та науковців, зокрема: М. Т. Білуха, І. Н. Костюкова, В. В. Авдєєв, Д. Л. Кузьмін, Т. А. Бутинець, В. М. Глібо, М. Я. Дем'яненко, О. О. Ільченко, Д. В. Луговской, С. Н. Поленова, О. О. Снісар та інші².

¹ Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень : затв. наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 № 53/5, зареєстрована в Міністерстві юстиції України 03.11.1998 за № 705/3145 (в редакції від 22.02.2019). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98> (дата звернення 16.03.2019).

² Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку. Київ, 2000. 692 с.; Костюкова І. Н., Луговской Д. В. Инвентаризация—основной прием выявления товарных потерь. *Бухгалтер и закон*. 2011. № 10 (154). С. 6–14; Авдеев В. В. Порядок проведения инвентаризации. *Все для бухгалтера*. 2009. № 12 (240). С. 31–34; Кузьмін Д. Л. Інвентаризація як економічна категорія: визначення, значення. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2008. № 3 (45). С. 120–132; Кузьмін Д. Л. Інвентаризація як метод господарського контролю. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2012. № 2 (60). URL: <http://www.staionline.org.ua/ekonom/75/11671-inventarizaciya-yak-metod-gospodarskogo-kontrolyu.html> (дата звернення 14.03.2019); Бутинець Т. А. Контроль внутрішньогосподарський чи внутрішній? *Міжнародний зб. наук. праць*. 2009. Вип. 2 (14). С. 5–20; Глібо В. М. Поняття, порядок проведення та оцінка матеріалів інвентаризації. *Теорія і практика правознавства*. 2015. Вип. 1 (7). С. 1–9; Дем'яненко М. Я., Чудовець В. В. Інвентаризація в системі бухгалтерського обліку : монографія. Київ, 2008. С. 14; Ільченко О. О. Практичне застосування контрольної функції інвентаризації для достовірності фінансової звітності підприємства. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології,*

В. В. Авдєєв¹ зазначає те, що інвентаризація являє собою певну послідовність практичних дій із документального підтвердження наявності, стану й оцінки майна та зобов'язань організації для забезпечення достовірності даних обліку і звітності. Подібне визначення й у роботі І. Н. Костюкової, Д. В. Луговського², а саме, інвентаризація — це методичний прийом бухгалтерського обліку, що полягає у встановленні фактичної наявності, стану й оцінки майна і фінансових зобов'язань організації. С. Н. Поленова³ при визначенні поняття «інвентаризація» звертає увагу на процедуру її проведення, а саме: перевірка майна шляхом підрахунку, опису, вимірювання, оцінки, зіставлення отриманих даних у натуральному або вартісному вимірах із даними поточного обліку для контролю його збереження називається інвентаризацією. С. В. Бардаш⁴ акцентує увагу на юридичній складовій поняття інвентаризації, а саме: під інвентаризацією слід розуміти перевірку та оцінку фактичної наявності об'єкта контролю, якому притаманний комплекс господарсько-правових ознак: наявність розпорядчого документа; здійснення дій колегіальним органом; установлення кількісних і якісних характеристик об'єкта; реєстрація та оцінка фактів, нормативно-правове регулювання, рахункова та бухгалтерська обробка документів; узагальнення й реалізація результатів; прийняття рішень.

Однак, зазначені праці розглядали ці питання виключно з точки зору «класичних» облікових документів та матеріалів інвентаризації.

В останній час корінні зміни у веденні документообігу суб'єктів господарювання зумовили постановку нових питань, вирішення яких обумовлюється нагальними потребами сьогодення.

Мета дослідження. Метою є дослідження особливостей документів, за якими підприємства проводять інвентаризацію, визначено порядок проведення інвентаризації та проаналізовані матеріали, надані на дослідження експертам, які не можуть бути

організації. 2014. № 1. С. 83–89; Поленова С. Н. Инвентаризация объектов бухгалтерского учета: виды, порядок проведения и отражение результатов в учете. *Бухгалтер и закон*. 2009. № 1 (121). С. 2–9; Снісар О. О. Інвентаризація як метод внутрішнього контролю паливно-мастильних матеріалів. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2012. № 1 (59). URL : <http://www.stattionline.org.ua/ekonom/75/11517-inventarizaciya-yak-metod-vnutrishnogokontrolyu-palivno-mastilnix-materialiv.html> (дата звернення 30.03.2019).

¹ Авдєєв В. В. Порядок проведения инвентаризации. *Все для бухгалтера*. 2009. № 12 (240). С. 31–34.

² Костюкова И. Н., Луговской Д. В. Инвентаризация — основной прием выявления товарных потерь. *Бухгалтер и закон*. 2011. № 10(154). С. 6–14.

³ Поленова С. Н. Инвентаризация объектов бухгалтерского учета: виды, порядок проведения и отражение результатов в учете. *Бухгалтер и закон*. 2009. № 1 (121). С. 2–9.

⁴ Бардаш С. В. Інвентаризація: теорія, практика, комп'ютеризація. Житомир : ЖІТІ, 1999. С. 2.

документальним підтвердженням нестачі товарно-матеріальних цінностей.

Викладення основного матеріалу дослідження. В сучасному світі суб'єкти господарювання для ведення бухгалтерського та податкового обліків, складання документів використовують спеціалізоване програмне забезпечення.

З огляду на це, почастишали випадки, коли для проведення досліджень щодо документального підтвердження нестачі товарно-матеріальних цінностей, запасів, у тому числі паливно-мастильних матеріалів (далі — ПММ), на дослідження судовим експертам-економістам органами досудового розслідування або судами надаються скріншоти (знімки екрану монітору із зображенням електронної програми, документу), що, на їх думку, є документальним підтвердженням даних бухгалтерського обліку та результатів інвентаризації.

Наприклад, при проведенні дослідження стосовно документального підтвердження нестачі ставитися таке питання: чи підтверджуються висновки звіту аудитора в частині встановленої нестачі в результаті зливу дизельного палива з баку (зазначається марка службового автомобілю підприємства) за період (зазначається період).

При цьому, матеріали справи містять лише скріншоти екрану монітора, в якому відображене графічне зображення рівня палива в баку автомобіля (у відсотковому вимірі) в певний проміжок часу за даними програми електронної системи контролю техніки та акт інвентаризації, складений на підставі даних, відображених в скріншоті, до того ж в акті інвентаризації визначено лише різницю між даними щодо кількості ПММ в баку на початок та кінець окремих проміжків часу — доби, місяця тощо, без визначення результату інвентаризації — нестачі. Також, знімки екрану (скріншоти) не відповідають критеріям первинних, зведених документів, що передбачені вимогами Закону України № 996-XIV від 16.07.1999 «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (далі — Закон № 996)¹ та Положенням від 24.05.1995 № 88 «Про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку» (далі — Положення № 88)².

З метою недопущення хибного алгоритму проведення дослідження з документального підтвердження нестачі паливно-мастильних матеріалів в даній статті описано визначений

¹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 16.03.2019).

² Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення 05.04.2019).

законодавством алгоритм дослідження, перелік документів, необхідних для підтвердження нестачі ПММ та проаналізовані матеріали, надані на дослідження експертам, які не можуть бути документальним підтвердженням нестачі паливно-мастильних матеріалів.

Відповідно до Науково-методичних рекомендацій № 53/5, об'єктами дослідження судової економічної експертизи є документи бухгалтерського, податкового обліку, де зафіксована інформація про господарські операції.

Вимогами Закону № 996 передбачено:

«1. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

2. Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені у паперовій або в електронній формі та повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

3. Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку».

Вимогами Положення № 88 передбачено:

«2.1. Первинні документи — це документи, створені у письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Господарські операції — це факти підприємницької та іншої діяльності, що впливають на стан майна, капіталу, зобов'язань і фінансових результатів.

2.2. Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. При реалізації товарів за готівку допускається складання первинного документа не рідше одного разу на день на підставі даних касових апаратів, чеків тощо. Для контролю та впорядкування обробки інформації на основі первинних документів можуть складатися зведені документи (далі — первинні документи).

2.4. Первинні документи повинні мати такі обов'язкові реквізити: найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ, назва документа (форми), дата складання, зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі), посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

2.7. Первинні документи складаються на бланках типових і спеціалізованих форм, затверджених відповідним органом державної влади. Документування господарських операцій може здійснюватись із використанням виготовлених самостійно бланків, які повинні містити обов'язкові реквізити чи реквізити типових або спеціалізованих форм».

Процес дослідження експертом наданих документів, при вирішенні завдання щодо документального підтвердження нестачі, слід розпочинати із вивчення матеріалів інвентаризації, оскільки саме ці інформаційні джерела є головними, нормативно встановленими документами про виявлені невідповідності бухгалтерського обліку фактичним даним про стан активів суб'єкта господарювання.

В першу чергу проводяться дослідження щодо відповідності матеріалів інвентаризації, вимогам чинного законодавства щодо порядку проведення інвентаризації та документування її результатів.

В зв'язку з тим, що перед експертом поставлене питання документального підтвердження встановленої нестачі, то під час проведення дослідження він користується тими нормативними, законодавчими актами та бухгалтерськими документами підприємства, якими передбачено алгоритм проведення інвентаризації та документальне її підтвердження.

Інвентаризація обсягів залишків пального здійснюється відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02 вересня 2014 року № 879, зареєстрованого у Міністерстві юстиції України 30 жовтня 2014 року за № 1365/26142 (із змінами і доповненнями) (далі — Положення № 879)¹.

Згідно із п. 5 Положення № 879, інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. Під час інвентаризації активів і зобов'язань перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка. При цьому забезпечуються:

¹ Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: наказ Міністерства фінансів України від 02 вересня 2014 року № 879. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення 06.04.2019).

— виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів;

— установлення лишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку.

Згідно із п. 7 Положення № 879, проведення інвентаризації є обов'язковим: ...у разі встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів) в обсязі, визначеному керівником підприємства...

До початку перевірки фактичної наявності активів:

— перевіряється справність усіх ваговимірювальних приладів;

— завершується обробка всіх документів щодо руху активів та формуються останні на момент інвентаризації реєстри прибуткових і видаткових документів або звіти про рух активів;

— визначаються залишки на дату інвентаризації;

— активи групуються, розсортовуються та розкладаються за назвами, сортами, розмірами у порядку, зручному для підрахунку (у разі проведення раптових інвентаризацій це робиться у присутності інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії)).

Наявність активів при інвентаризації встановлюється шляхом обов'язкового підрахунку, зважування, обміру. Переважування, обмір, підрахунок проводяться у порядку розміщення активів у приміщенні, де вони зберігаються. Визначення ваги (обсягу) навалочних матеріалів може проводитися на основі обмірів і технічних розрахунків. Акти обмірів і розрахунки додаються до інвентаризаційних описів.

Згідно із п. 14 Положення № 879, інвентаризаційні описи, акти інвентаризації, звіряльні відомості оформлюються відповідно до вимог, установлених Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 05 червня 1995 року за № 168/704 (із змінами), для первинних документів з урахуванням обов'язкових реквізитів та вимог, передбачених цим Положенням. Матеріали інвентаризації можуть бути заповнені як рукописним способом, так і за допомогою електронних засобів обробки інформації.

Згідно із п. 15 Положення № 879, інвентаризаційні описи застосовуються для фіксування наявності, стану та оцінки активів підприємства та тих активів, які належать іншим підприємствам і обліковуються поза балансом.

Згідно із п. 16 Положення № 879, в інвентаризаційному описі активи наводяться за найменуваннями в кількісних одиницях виміру, прийнятих в обліку, окремо за місцезнаходженням таких цінностей та особами, відповідальними за їх зберігання, з можливим виділенням за субрахунками та номенклатурою.

На кожній сторінці інвентаризаційного опису вказується словами число порядкових номерів активів та загальна кількість у натуральних вимірах усіх активів, що записані на цій сторінці, незалежно від того, в яких одиницях виміру (штуках, метрах, кілограмах тощо) вони відображені.

Акти інвентаризації заповнюються з урахуванням об'єктів інвентаризації, при цьому мають бути забезпечені їх ідентифікація та співставлення з даними бухгалтерського обліку.

Згідно із п. 18 Положення № 879, інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) підписуються всіма членами інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та матеріально відповідальними особами. При цьому матеріально відповідальні особи дають розписку, в якій підтверджується, що перевірка активів відбулася в їх присутності, у зв'язку з чим претензій до членів комісії вони не мають, та що вони приймають на відповідальне зберігання перелічені в описі активи. При проведенні інвентаризації у разі зміни матеріально відповідальної особи та особа, яка приймає активи, дає розписку про отримання активів, а та, яка передає, — про передачу активів.

Згідно із п. 19 Положення № 879, після закінчення інвентаризації оформлені інвентаризаційні описи (акти інвентаризації) здаються до бухгалтерської служби для перевірки, виявлення і відображення в обліку результатів інвентаризації. При цьому кількісні та цінові показники за даними бухгалтерського обліку проставляються проти відповідних даних інвентаризаційного опису і шляхом співставлення виявляються розходження між даними інвентаризації і даними обліку. Також бухгалтерська служба підприємства проводить перевірку всіх підрахунків у інвентаризаційних описах (актах інвентаризації). Виявлені помилки у цінах, таксуванні та підрахунках повинні бути виправлені й завірені підписами всіх членів інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) і матеріально відповідальних осіб.

На останній сторінці інвентаризаційних описів (актів інвентаризації) робиться відмітка про перевірку цін, таксування та підрахунки результату за підписами осіб, які проводили цю перевірку.

Згідно із п. 20 Положення № 879, бухгалтерською службою складаються звіряльні відомості активів і зобов'язань, у яких відображаються розбіжності між даними бухгалтерського обліку і даними інвентаризаційних описів (актів інвентаризації).

Вартість лишків і нестач цінностей в звіряльних відомостях наводиться відповідно до їх оцінки в регістрах бухгалтерського обліку.

Згідно із Розділом 4 Положення № 879, висновки щодо виявлених розбіжностей між фактичною наявністю активів і зобов'язань і даними бухгалтерського обліку, які наводяться в звіряльних відомостях, та пропозиції щодо їх врегулювання відображаються інвентаризаційною комісією у протоколі, що складається після закінчення інвентаризації і передається на розгляд та

затвердження керівнику підприємства. У протоколі наводяться: причини нестач, втрат, лишків, а також пропозиції щодо заліку внаслідок пересортиці, списання нестач в межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням причин та вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам.

...3. Результати інвентаризації на підставі затвердженого протоколу інвентаризаційної комісії відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності того звітного періоду, у якому закінчена інвентаризація.

Відповідно до «Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291¹, облік наявності й руху паливно-мастильних матеріалів, призначених для експлуатації транспортних засобів та інших виробничих потреб, здійснюють на субрахунку 203 «Паливо» за видами, місцем знаходження та матеріально відповідальними особами.

Всі ПММ (бензин, дизельне пальне, моторна олива тощо), які обліковуються по субрахунку 203 «Паливо» рахунку 20 «Виробничі запаси», не залежно від того, де знаходяться ППМ: в ємностях, каністрах, резервуарах, баках автомобілів, підлягають інвентаризації.

Так, основним завданням інвентаризації ПММ є:

— виявлення фактичного залишку ПММ (м. куб, тонн, л) за видами, марками, місцями зберігання та матеріально-відповідальними особам;

— співставлення фактичного залишку ПММ з даними бухгалтерського обліку підприємства;

— перевірка порядку зберігання ПММ.

Для того, щоб підприємство мало можливість відшкодувати збитки з винної особи у разі встановлення нестачі ПММ в результаті крадіжки (зливу) палива тощо необхідно здійснювати документальний облік наявності та руху ПММ.

Основними первинними документами, на підставі яких списують пальне, є відомість обліку видачі пального та подорожній лист. Крім того, на кожний транспортний засіб складають картку обліку витрачання пального автомобілем та особову картку водія. У картці обліку витрачання пального вказують фактичну й нормативну витрату пального за кожним подорожнім листом. В особовій картці водія відображають облік фактичного і нормативного витрачання пального за кожним подорожнім листом і підсумовують результати роботи за

¹ Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 7.04.2019).

місяць (економія чи перевитрата). Рух палива з моменту виїзду автомобіля з підприємства і до повернення та його залишок фіксувався в подорожніх листах автомобіля.

Застосування подорожніх листів підприємствами, що експлуатують транспортні засоби, відповідно до статті 265–3 Закону України від 05.07.2011 № 3565-VI¹ «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо усунення надмірного державного регулювання у сфері автомобільних перевезень» стало не обов'язковим — з 14.08.2011. Типові ж форми були скасовані: для легкового — з 16.04.2013 наказом Державної служби статистики України від 19.03.2013 № 95², для вантажного — з 10.12.2013 наказом Міністерства інфраструктури України Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 10.12.2013 № 1005/1454³.

Для підтвердження обліку, витрат і списання ПММ підприємства, які експлуатують транспортні засоби, хоч і отримали право не виписувати водіям подорожні листи, за потреби можуть і далі їх використовувати у своїй господарській діяльності, при цьому, можна використовувати як і ті форми, що скасовані, так і самостійно розроблені підприємством форми (що містять всі обов'язкові реквізити первинних документів) згідно із пунктом 2.7 Положення № 88, тобто можуть використовувати форму первинного документа, яку затверджують наказом про облікову політику підприємства, за умови наявності всіх ознак первинного документа та відомостей про здійснення господарської операції. Дана форма документу повинна відображати роботу автомобіля, у тому числі рух палива та його залишок у баку з моменту виїзду автомобіля з підприємства і до повернення. Ці показники на підставі подорожніх листів фіксуються також у диспетчерському журналі.

Зведені відомості (показники) щодо руху палива та його залишку у баку за кожним видом палива фіксуються у відомості обліку витрат паливно-мастильних матеріалів за місяць, яка затверджується та

¹ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо усунення надмірного державного регулювання у сфері автомобільних перевезень : Закон України від 05.07.2011 № 3565-VI. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3565-17> (дата звернення 16.03.2019).

² Про визнання таким, що втратив чинність, наказу Державного комітету статистики України від 17 лютого 1998 року № 74 «Про затвердження типової форми первинного обліку роботи службового легкового автомобіля та Інструкції про порядок її застосування» : наказ Державної служби статистики України від 19.03.2013 № 95. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0521-13> (дата звернення 10.03.2019).

³ Про визнання таким, що втратив чинність, наказу Міністерства транспорту України, Міністерства статистики України від 29 грудня 1995 року № 488/346 : наказ Міністерства інфраструктури України Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 10.12.2013 № 1005/1454. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1005733-13> (дата звернення 6.03.2019).

передається до бухгалтерії. Відомість зв'язується з даними про залишки палива в актах зняття залишків палива в баках автомобілів, а також із даними про фактичне отримання палива водіями і даними звітів матеріально відповідальних осіб (заправників) за поточний місяць.

На кожне 1 число місяця, або у разі встановлення фактів крадіжок, здійснюють інвентаризацію залишків палива у баках автомобіля з оформленням інвентаризаційного опису.

З метою недопущення розбіжностей фактичних даних про кількість (обсяг) ППМ з даними бухгалтерського обліку необхідно включати в акт інвентаризації інформацію про паливо, вказаному в талонах та інших документах, що містять інформацію про раніше оплачені ПММ, яке належить підприємству та зберігаються на інших підприємствах, та при можливості здійснювати перевірку наявності таких ПММ.

Нестачі ПММ, що були встановлені в результаті проведення інвентаризації за рішенням керівника підприємства, відносять до відшкодування матеріально відповідальною особою або на витрати діяльності.

Алгоритм проведення експертних досліджень щодо документального підтвердження сум нестачі чи лишків запасів (ПММ), встановлених за результатами інвентаризації, поділяється на три основні етапи.

На першому етапі вказаного алгоритму експертом проводяться дослідження на предмет документального підтвердження кількісних та вартісних показників залишків ПММ суб'єкта господарювання станом на дату проведення попередньої інвентаризації. Вказані дослідження ґрунтуються на даних документів про проведення попередньої інвентаризації та документах бухгалтерського обліку щодо обліку основних засобів та запасів.

На другому етапі експертом досліджуються облікові документи на предмет документального підтвердження відображення суб'єктами господарювання у бухгалтерському обліку кількісних та вартісних показників цінностей, що інвентаризуються.

На третьому етапі дослідження експертом проводиться співставлення результатів експертних досліджень щодо документально підтверджених кількісних та вартісних облікових показників залишків запасів з фактичними залишками запасів, встановленими інвентаризаційними комісіями.

Дослідивши матеріали інвентаризації щодо належного проведення даного контрольного заходу та обґрунтованого документування його результатів експертом, застосовуючи методи співставлення та документальної перевірки, проводяться дослідження на предмет документального підтвердження відображених у бухгалтерському обліку показників залишку ПММ.

При цьому, експерту слід провести дослідження облікових документів на предмет їх відповідності вимогам чинного законодавства, що регламентує порядок ведення бухгалтерського обліку, відображення цих показників у документах бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання.

За результатами проведення вищезазначених досліджень облікових документів, згідно з наведеним алгоритмом проведення судової економічної експертизи складаються висновки, які є вирішенням поставленого перед експертом завдання на предмет документального підтвердження кількісних та вартісних показників нестачі паливно-мастильних матеріалів суб'єкта господарювання.

Висновки. Отже, судові експерти при вирішенні питань щодо документального підтвердження нестачі, у тому числі паливно-мастильних матеріалів, повинні користуватися матеріалами інвентаризацій, оформленими відповідно до законодавства України, первинними та обліковими документами суб'єкта господарювання.

За відсутності матеріалів інвентаризації, документально підтверджених залишків ПММ на час проведення інвентаризації, первинних та облікових бухгалтерських документів підприємства, експерти не мають змогу документально підтвердити нестачу на підставі наданих скріншотів (знімків екрану монітору із зображенням електронних програм, документів, діаграм тощо), що містяться в матеріалах справи, та вирішити поставлене перед ним завдання правоохоронними органами та судами.

References

- Avdeev, V. V. (2009). *Poryadok provedeny`ya y`nventary`zacy`y`. Vse dlya buhgaltera*. 2009. № 12(240). 31–34 [in Ukrainian].
- Bardash, S. V. (1999). *Inventory`zaciya: teoriya, prakty`ka, komp`yutery`zaciya*. Zhy`tomy`r: ZhITI, 372 s. 2 [in Russian].
- Biluha, M. T. (2000). *Teoriya buhgalters`kogo obliku*. Kyiv [in Ukrainian].
- Butenecz`, T. A. (2009). *Kontrol` vnutrishn`ogospodars`ky`j chy` vnutrishnij? Mizhnarodny`j zbirny`k naukovy`h prac`*. Vy`p. 2(14). 5–20 [in Ukrainian].
- Dem`yanenko, M. Ya., Chudovecz`, V. V. (2008). *Inventory`zaciya v sy`stemi buhgalters`kogo obliku: monografiya*. Kyiv [in Ukrainian].
- Glibko, V. M. (2015). *Ponyattya, poryadok provedennya ta ocinka materialiv inventory`zaciyi. Teoriya i prakty`ka pravoznavstva*. Vy`p. 1(7). 1–9 [in Ukrainian].
- Il`chenko, O. O. (2014). *Prakty`chne zastosuvannya kontrol`noyi funkciyi inventory`zaciyi dlya dostovirnosti finansovoyi zvitnosti pidpry`yemstva. Buhgalters`ky`j oblik, analiz ta audy`t: problemy` teorii, metodologiyi, organizaciyi*. № 1. 83–89 [in Ukrainian].
- Instrukciya pro zastosuvannya Planu raxunkiv buhgalters`kogo obliku akty`viv, kapitalu, zobov`yazan` i gospodars`ky`h operacij pidpry`yemstv i organizacij: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny` vid 30.11.99 № 291*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (data zvernennia 4.03.2019) [in Ukrainian].
- Kostyukova, Y. N., Lugovskoj, D. V. (2011). *Y`nventary`zacy`ya — osnovnoj pry`em vyavleny`ya tovaryh poter`. Buhgalter y` zakon*. № 10(154). 6–14 [in Russian].

- Kuz'min, D. L. (2008). *Inventary`zaciya yak ekonomichna kategoriya: vy`znachennya, znachennya. Visny`k ZhDTU. Ekonomichni nauky`*. № 3(45). 120–132 [in Ukrainian].
- Kuz'min, D. L. (2012). *Inventary`zaciya yak metod gospodars`kogo kontrolyu / D. L. Kuz'min. Visny`k ZhDTU. Ekonomichni nauky`*. № 2 (60) URL: <http://www.stationline.org.ua/ekonom/75/11671-inventarizaciya-yak-metod-gospodarskogo-kontrolyu.html> (data zvernennia 7.03.2019) [in Ukrainian].
- Naukovo-metody`chni rekomendaciyi z py`tan` pidgotovky` ta pry`znachennya sudovy`h ekspertny`h doslidzhen`*: nakaz Ministerstva yusty`ciyi Ukrayiny` vid 08.10.1998 № 53/5 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98> (data zvernennia 3.03.2019) [in Ukrainian].
- Polenova, S. N. (2009). *Y`nventary`zacy`ya obektiv buhgalterskogo ucheta: vy`dy, poryadok provedeny`ya y` otrazheny`e rezul'tatov v uchete. Buhgalter y` zakon*. № 1 (121). 2–9 [in Russian].
- Polozhennya pro dokumental`ne zabezpechennya zapy`siv v buhgalters`komu obliku*: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny` vid 24. 05. 1995 № 88 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (data zvernennia 6.03.2019) [in Ukrainian].
- Polozhennya pro inventory`zaciyu akty`viv ta zobov`yazan`*: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrayiny` vid 02 вересня 2014 року № 879 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (data zvernennia 6. 03. 2019) [in Ukrainian].
- Pro buhgalters`ky` oblik ta finansovu zvitnist` v Ukrayini*: Zakon Ukrayiny` vid 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [in Ukrainian].
- Pro vnesennya zmin do deyaky`h zakonodavchy`h aktiv Ukrayiny` shhodo usunennya nadmirnogo derzhavnogo reguluvannya u sferi avtomobil`ny`h perevezhen`*: Zakon Ukrayiny` vid 05.07.2011 № 3565-VI URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3565-17> (data zvernennia 13.03.2019) [in Ukrainian].
- Pro vy`znannya taky`m, shho vtraty`v chy`nnist`, nakazu Derzhavnogo komitetu staty`sty`ky` Ukrayiny` vid 17 lyutogo 1998 roku № 74 «Pro zatverdzhennya ty`povoyi formy` pervy`nnogo obliku roboty` sluzhbovogo legkovogo avtomobilya ta Instrukciyi pro poryadok yiyi zastosuvannya»*: Nakaz Derzhavnoyi sluzhby` staty`sty`ky` Ukrayiny` vid 19.03.2013 № 95 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0521-13> (data zvernennia 6.03.2019) [in Ukrainian].
- Pro vy`znannya taky`m, shho vtraty`v chy`nnist`, nakazu Ministerstva transportu Ukrayiny`, Ministerstva staty`sty`ky` Ukrayiny` vid 29 grudnya 1995 roku № 488/346*: Nakaz Ministerstva infrastruktury` Ukrayiny` Ministerstva ekonomichnogo rozvy`tku i torgivli Ukrayiny` vid 10.12.2013 № 1005/1454 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1005733-13> (data zvernennia 6.03.2019) [in Ukrainian].
- Snisar, O. O. (2012). *Inventary`zaciya yak metod vnutrishn`ogo kontrolyu paly`vno-masty`lny`h materialiv. Visny`k ZhDTU. Ekonomichni nauky`*. № 1 (59). URL: <http://www.stationline.org.ua/ekonom/75/11517-inventarizaciya-yak-metod-vnutrishnogokontrolyu-palivno-mastilnix-materialiv.html> (data zvernennia 16.03.2019) [in Ukrainian].

Т. В. Марченко

**ВОПРОСЫ, КОТОРЫЕ ВОЗНИКАЮТ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ ЭКСПЕРТИЗ
ПО ДОКУМЕНТАЛЬНОМУ ПОДТВЕРЖДЕНИЮ НЕДОСТАЧИ
ГОРЮЧЕ-СМАЗОЧНЫХ МАТЕРИАЛОВ**

Одним из важнейших заданий экономической экспертизы по исследованию документов бухгалтерского, налогового учета и отчетности, которые установлены Научно-методическими рекомендациями по вопросам подготовки и назначения судебных экспертиз и экспертных исследований, утвержденных приказом Министерства юстиции Украины от 08.10.1998 № 53/5, является определение документального подтверждения размера недостачи основных средств, материальных ценностей, запасов, в том числе недостачи горюче-смазочных материалов.

Вышеуказанным нормативным документом к ориентировочному перечню решаемых данным видом судебной экспертизы вопросов включен следующий:

- Подтверждается ли документально недостача основных средств, материальных ценностей, запасов (в том числе, горюче-смазочных материалов), установленная актом инвентаризации на предприятии (указывается название предприятия), за период работы материально-ответственного лица (указывается работник, материально-ответственное лицо) в размере (указываются количественные и стоимостные показатели) по состоянию на (указывается дата)?

В современном мире субъекты хозяйствования для ведения бухгалтерского и налогового учетов, составления документов используют специализированное программное обеспечение.

Поэтому, в последнее время значительная часть судебных экономических экспертиз по вопросу подтверждения недостачи основных средств, материальных ценностей, запасов, в том числе горюче-смазочных материалов, следствием или судом назначается не только по предоставленным на исследование экспертам надлежаще оформленным материалам инвентаризации и учетных бухгалтерских документов субъекта хозяйствования, но и по скриншотам (сняткам изображений на экране документов, программ, диаграмм и т. д.), что по их мнению может являться документальным подтверждением данных бухгалтерского учета и результатов инвентаризации.

В статье рассмотрен пример поставленного на исследование вопроса, приведен анализ действующего законодательства Украины о правильности проведения инвентаризации горюче-смазочных материалов и определения недостачи, а также приведен алгоритм проведения экспертиз, определенный законодательством Украины. Проанализированы материалы, предоставленные на исследование эксперту, которые не могут быть документальным подтверждением недостачи горюче-смазочных материалов.

Ключевые слова: судебная экономическая экспертиза, недостача, горюче-смазочные материалы, скриншоты.

Т. Marchenko

**QUESTIONS THAT ARE ARRANGED WHEN CARRYING OUT THE
EXAMINATION ON DOCUMENTAL CONFIRMATION OF THE FAILURE
OF COMBUSTIBLE MATERIALS.**

One of the most important tasks of economic expertise in the study of accounting, tax accounting and reporting documents, which are established by the

Scientific and Methodological Recommendations on the preparation and appointment of forensic examinations and expert studies, approved by order of the Ministry of Justice of Ukraine of October 8, 1998 № 53/5, is the definition of a documentary confirmation of the size of the shortage of fixed assets, material values, stocks, including the shortage of fuel and lubricants.

The above regulatory document to the indicative list of issues addressed by this type of forensic examination included the following:

- Is the shortage of fixed assets, material values, stocks (including fuel and lubricants) established by the inventory report at the enterprise (the name of the enterprise is indicated) documented for the period of the materially responsible person (the employee is indicated, the materially responsible person) in the amount of (indicate quantitative and value indicators) as of (date indicated)?

In the modern world, business entities for conducting accounting and tax accounting, the preparation of documents using specialized software.

Therefore, recently, a significant part of forensic economic examinations on the issue of confirming the shortage of fixed assets, material values, stocks, including fuel and lubricants, is appointed not only for properly prepared inventory materials and accounting records of a business entity provided for research to experts, but also by screenshots (snapshots of images on the screen of documents, programs, diagrams, etc.), which in their opinion may be documentary evidence of this s accounting and inventory results.

The article describes an example of the question put to the study, provides an analysis of the current legislation of Ukraine on the correctness of the inventory of fuels and lubricants and the determination of the shortage, as well as an algorithm for conducting expert examinations as defined by the legislation of Ukraine. Analyzed the materials provided to the expert, which cannot be documented evidence of a shortage of fuel and lubricants.

Keywords: judicial economic expertise, shortage, fuel and lubricant materials, screenshots.

Надійшла до редколегії 12.10.2019