



СТАТИСТИКА, ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 343.983

DOI: 10.37332/2309-1533.2020.7-8.20

JEL Classification: M49

Горлачук О.А.,
*канд. екон. наук, судовий експерт сектору
економічних досліджень відділу товарознавчих,
гемологічних, економічних, будівельних,
земельних досліджень та оціночної діяльності,
Тернопільський науково-дослідний
експертно-криміналістичний центр МВС України*

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ СУДОВОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ПРИ ДОКУМЕНТАЛЬНОМУ ПІДТВЕРДЖЕННІ НЕСТАЧІ ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ

Horlachuk O.A.,
*cand.sc.(econ.), judicial expert of the economic
research sector of the department of commodity,
hemological, economic, construction,
land research and evaluation
Ternopil Research Experimental Judicial
Center of Internal Affairs of Ukraine*

FEATURES OF CONDUCTING JUDICIAL ECONOMIC EXPERTISE WITH DOCUMENTARY EVIDENCE OF LACK OF INVENTORY

Постановка проблеми. Економіка є складною системою із численними та різноманітними господарськими відносинами між її суб'єктами, особливо на сьогодні в умовах інтенсивного розвитку економічних відносин. Важливе місце в діяльності суб'єктів економіки займають активи, зокрема товарно-матеріальні цінності, кількісні та якісні характеристики яких визначають фінансово-господарський стан підприємств, організацій, а в цілому – мобільність та виробничий потенціал національної економіки.

В сучасних умовах досить поширеним господарським явищем є виникнення нестачі товарно-матеріальних цінностей на підприємствах, в організаціях. Це може бути зумовлене різними причинами, зокрема, внаслідок їх розкрадання, розтрати, псування, що призводить до погіршення показників діяльності суб'єктів економіки: зростання витрат виробництва, зниження його рентабельності.

Економічні порушення є типовими ознаками будь-якої економічної системи, яка функціонує на основі товарно-грошових відносин, а тому експертна діяльність виконує одну із важливих функцій у формуванні доказової бази, вирішення господарських спорів [10, с. 30].

Як зазначалося вище, у зв'язку із ускладненням економічних відносин зазнає відповідних змін форма їх здійснення та відображення господарських операцій, якими вони супроводжуються, у бухгалтерському обліку, що впливає і на особливості проведення судових економічних експертиз. Це й визначає актуальність нашого дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Наукові розвідки в сфері дослідження судовою економічною експертизою питань нестачі товарно-матеріальних цінностей у суб'єктів господарювання проводили ряд вітчизняних і зарубіжних вчених, зокрема Баришева С. Ю., Базась М. Ф., Білуха М. Т., Бутинець Ф. Ф., Волкова І. А., Дікань Л. В., Гуцаленко Л. В., Кожушко О. В., Понікаров В. Д., Швирьова О. І., Шушко О. О. Проте, у зв'язку із ускладненням господарських відносин і відповідних їм змін у системі бухгалтерського обліку виникає необхідність у вивченні основних аспектів проведення судової економічної експертизи за фактом нестачі товарно-матеріальних цінностей, що потребує подальших наукових розвідок.

Постановка завдання. Метою статі є розгляд характерних особливостей проведення судової економічної експертизи при документальному підтвердженні нестачі товарно-матеріальних цінностей за результатами інвентаризації.

Виклад основного матеріалу дослідження. Факт нестачі товарно-матеріальних цінностей у суб'єктів господарювання встановлюється при використанні однієї із форм контролю за їх фінансово-господарською діяльністю – інвентаризації товарно-матеріальних цінностей.

В логічному ланцюзі – нестача, виявлена за результатами інвентаризації, визначення кола відповідальних осіб за нанесення матеріальних збитків (встановлюється у судовому порядку) – за потреби слідства вводиться зв'язуюча ланка – судова економічна експертиза, завдання якої полягає у підтвердженні розміру матеріальних збитків, які були виявлені за результатами інвентаризації.

В ході нашого дослідження, в межах необхідного зазначимо, що поняття «товарно-матеріальні цінності» за економічною термінологією є співставним із поняттям «запаси». Згідно Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», товарно-матеріальні цінності підпадають під визначення терміну «запаси». Відповідно до Положення, запаси – це активи, які відповідають наступним вимогам [8]:

- утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) 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.

В свою чергу, нестача даного виду активів у суб'єктів господарювання встановлюється за допомогою інвентаризації, яка представляє собою спосіб перевірки активів і зобов'язань з метою підтвердження їх наявності, стану й оцінки для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства [2; 4].

Порядок проведення інвентаризації здійснюється юридичними особами у відповідності до наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» від 02.09.2014 № 879, незалежно від їх організаційно-правової форми господарювання та власності. Згідно вказаного Положення проведення інвентаризації є обов'язковим в наступних випадках: перед складанням річної фінансової звітності; передача майна державного підприємства або бюджетної установи в оренду або його приватизація; зміна матеріально відповідальних осіб; встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей; за судовим рішенням або на підставі належним чином оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення такої інвентаризації; техногенні аварії, пожежі чи стихійне лихо; ліквідація підприємства; перехід на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами [7].

Проведення інвентаризації як процес умовно можна розділити на декілька етапів:

- організаційний або ж підготовчий (створення інвентаризаційної комісії);
- етап перевірки (перевірка фактичної наявності активів та зобов'язань);
- порівняльно-аналітичний етап (виявлення інвентаризаційних різниць, підтвердження оцінок об'єктів обліку);
- підсумковий або ж заключний етап (підтвердження результатів інвентаризації та відображення їх у реєстрах бухгалтерського обліку).

Вказане Положення встановлює коло осіб, які забезпечують проведення інвентаризації. Ними є власник або уповноважений орган (посадова особа), котрий на основі розпорядчого документа (наказу на проведення інвентаризації) визначає: терміни її проведення, види активів, які підлягають інвентаризації (товарно-матеріальні цінності, готівка, основні засоби, дебіторська та кредиторська заборгованість), склад інвентаризаційної комісії. До складу інвентаризаційної комісії, яку очолює керівник підприємства, входять представники апарату управління підприємства, бухгалтерської служби, а також досвідчені працівники (інженери, технологи, механіки, економісти, бухгалтери та ін.) [7].

При цьому варто відмітити ряд ключових моментів, що стосуються проведення інвентаризації і на які звертає увагу експерт-економіст при проведенні даного виду судової експертизи:

- інвентаризація проводиться інвентаризаційною комісією (робочою інвентаризаційною комісією) у повному складі. Крім цього, при її проведенні мають бути присутні матеріально відповідальні особи, які, в свою чергу, не можуть бути включені до складу робочої інвентаризаційної комісії для перевірки активів, які знаходяться на відповідальному зберіганні цих осіб;
- матеріально відповідальні особи дають в інвентаризаційному описі розписку про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи на активи здані в бухгалтерію, що всі цінності, які надійшли під їх відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані;
- у разі виявлення після інвентаризації матеріально відповідальними особами помилок в інвентаризаційних описах, вони повинні негайно заявити про це інвентаризаційній комісії;
- інвентаризаційні описи, акти інвентаризації, звіряльні відомості оформляються відповідно до встановлених вимог;

– 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 матеріальне зберігання перелічені в описі активи.

Метою призначення експертизи є встановлення суми товарно-матеріальних цінностей, які за результатами інвентаризації відображені як нестача. Основним завданням судово-економічної експертизи є визначення розходження між фактичними і документальними залишками товарно-матеріальних цінностей, які знаходяться на зберіганні у матеріально-відповідальній особі.

Об'єктами судової економічної експертизи щодо нестач товарно-матеріальних цінностей є господарські операції, які відображаються у первинних документах, які фіксують їх надходження і витрачання, реєстрах синтетичного та аналітичного обліку, матеріалах інвентаризації та інших пов'язаних документах. На сьогодні при широкому застосуванні інформаційних технологій об'єктами експертизи можуть бути й інформація, яка зафіксована на USB-носіях.

В сучасних умовах ведення бухгалтерського обліку у суб'єктів господарювання в переважній більшості здійснюється із використанням автоматизованих систем бухгалтерського обліку. Це такі програмні продукти, як 1С, Парус, Галактика, Інтелект-Сервіс [9], які широко використовуються (особливо програма 1С) підприємствами, організаціями різних форм власності і господарювання. Відповідно, практична робота судового експерта все більше пов'язана із дослідженням електронних документів (наприклад, сфера банківської діяльності), які мають згідно із законодавством юридичну силу, однак при наявності обов'язкових реквізитів, котрі повинні мати електронні документи [5]. Відповідно, актуальним питанням є використання у практичній діяльності експертів-економістів спеціально розроблених програмних продуктів (наприклад, при проведенні дослідження за результатами інвентаризації), що дасть змогу значно підвищити продуктивність та якісні показники їх роботи.

Орієнтований перелік питань, який ставиться судово-слідчими органами перед експертом може бути наступний: Чи підтверджується документально нестача товарно-матеріальних цінностей, встановлена за актом інвентаризації на підприємстві (зазначається назва організації), за період роботи (вказується період) матеріально відповідальної особи (зазначаються прізвище, ім'я, по батькові) у розмірі (вказуються кількісні та вартісні показники)? В якій сумі підтверджуються невідповідності між документальними і фактичними залишками товарно-матеріальних цінностей на підприємстві (назва підприємства) за період (вказується період)?

Разом з тим, експерту не можуть бути поставлені питання, які виходять за межі його компетентності і стосуються:

- встановлення відповідальності і вини особи, що має правовий характер;
- визначення суми нестачі, яка утворилася, оскільки це виходить за межі його спеціальних знань;
- визначення причин утворення нестачі, розходження, що не відноситься до предмету судової економічної експертизи, а є компетенцією органів, осіб, що проводять розслідування за кримінальним провадженням.

Експерт-економіст досліджує операції з товарно-матеріальними цінностями стосовно наявності зловживань, перекручень облікових даних і помилок, які могли призвести до неправильних початкових залишків, що зумовили проведення інвентаризацій [1, с. 64].

Він встановлює рівень достатності наданих йому матеріалів щодо господарської діяльності суб'єкта господарювання за поставленими питаннями у кримінальному провадженні. В процесі проведення дослідження експерт керується нормативно-правовою базою, яка була діючою на момент виявлення нестачі.

Для проведення судової економічної експертизи щодо документального підтвердження нестачі товарно-матеріальних цінностей на дослідження експерту надається наступна документація: наказ про прийняття на роботу; трудові угоди, договори про матеріальну відповідальність з матеріально відповідальними особами; наказ про призначення інвентаризації; інвентаризаційний опис; акт інвентаризації товарно-матеріальних цінностей; порівняльна (звіряльна) відомість; первинні документи, які підтверджують прибуткову та видаткову частини за інвентаризаційний період (акти приймання, накладні, товарно-транспортні накладні, касові ордери, товарні чеки); синтетичні та аналітичні рахунки бухгалтерського обліку, які відображають наявність і рух товарно-матеріальних цінностей, і за допомогою яких можна дослідити фактичне поступлення, вибуття товарно-матеріальних цінностей, за рахунок чого списані нестачі; книга обліку доходів і витрат, книга обліку розрахункових операцій; інші документи.

Документи, які надаються на дослідження, повинні бути оформлені належним чином у відповідності до вимог нормативно-правових документів: Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV, наказу Міністерства фінансів України «Про

затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» від 24.05.1995 № 88 [4; 6].

При дослідженні нестач використовуються прийоми як загальної, так і часткової методики дослідження. Основними об'єктами дослідження є документи, які відображають фактичну наявність товарно-матеріальних цінностей, а саме інвентаризаційні описи та акти інвентаризації.

При дослідженні нестач, поряд із загальними, використовуються і спеціальні методи. Якщо перші є універсальними, то застосування останніх визначається способами скоєння економічного злочину в тій чи іншій сфері економіки (банківська діяльність, оподаткування, фінансова сфера та ін.). В свою чергу сукупність спеціальних методів, які використовуються в процесі дослідження, становить зміст спеціальної методики, яка самостійно визначається експертом залежно від його досвіду і кваліфікації для розв'язання конкретно поставлених питань.

В процесі дослідження експерт використовує документальні прийоми, якими є нормативна перевірка, формальна перевірка, арифметична перевірка, співставлення документів, зустрічна перевірка.

Кожен із перелічених методичних прийомів виконує ту чи іншу необхідну функцію у економічному дослідженні, наприклад:

- нормативна перевірка дозволяє встановити чи відповідають відображені господарські операції в бухгалтерських документах нормам, правилам діючої нормативно-правової бази;

- арифметична перевірка встановлює достовірність арифметичних підрахунків результатів інвентаризації і може включати як прості, так і складні розрахунки;

- метод співставлення документів використовується для взаємного контролю двох або декількох видів пов'язаних між собою документів. Так, при дослідженні первинного обліку по відвантаженні товарів, видаткові документи на відпуск матеріалів зі складу можуть бути співставлені з даними товарно-транспортних накладних.

В обов'язковому порядку, для забезпечення повного і об'єктивного дослідження, експерт повинен здійснити арифметичну перевірку інвентаризаційних описів, актів інвентаризації. Якщо підсумкова сума в інвентаризаційному описі не відповідає сумам показників, які зазначені в інвентаризаційному описі, тоді експерт визначає його підсумкову суму в результаті сумування зазначених показників. Виявлені суперечності в документах експерт зазначає в економічному дослідженні.

Також можливі випадки, коли при арифметичній перевірці в акті інвентаризації експерт не може ідентифікувати деякі числові показники. В такому разі до уваги він бере кінцеву суму із даного акта із зазначенням виявлених недоліків.

Таким чином, використання тих чи інших прийомів дослідження залежить від особливостей економічного злочину, документообігу в галузі, де він скоєний, і обліку господарських операцій на конкретному підприємстві.

Експерт перевіряє правильність записів у бухгалтерському обліку за операціями, відображеними в первинних документах, звіряє надходження та витрачання товарно-матеріальних цінностей за даними синтетичного та аналітичного обліку. Також він встановлює відповідність у документах, облікових регістрах і звітності за взаємопов'язаними операціями.

При дослідженні наданої документації експерту-економісту слід звернути увагу на такі моменти. Згідно із вимогами Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку помарки, підчистки не допускаються. У випадку наявності помилок останні мають бути виправлені [6]. Перелік необхідних документів для дослідження залежить від конкретних обставин справи та питань, які поставлені перед експертом.

Всі документи повинні бути оформленими належним чином. Так, договори про матеріальну відповідальність мають бути підписані матеріально відповідальною особою. Це ж саме стосується накладних про отримання товару, актів приймання та інших первинних документів.

У процесі проведення дослідження операцій з товарно-матеріальними цінностями експерту насамперед необхідно визначити коло осіб, відповідальних за приймання і видачу матеріальних цінностей, за правильне та своєчасне оформлення цих операцій [3, с. 493].

Здійснюючи дослідження, експерт звертає увагу на можливі перекручування і порушення в бухгалтерській документації. Сюди, як правило, відносять: виправлення і підробка цифр, цін, приписування цифр, відсутність в документах необхідних реквізитів, підписів, відбитків печатки, що надають йому юридичної сили, внесення в інвентаризаційний опис неіснуючих товарів, наступне дописування та ін.

Експерт повинен уточнити, чи були інші особи допущені до товарно-матеріальних цінностей, які знаходяться на відповідальному зберіганні в досліджуваному періоді, крім матеріально відповідальної особи (наприклад, у зв'язку із її відпусткою, хворобою та ін.). Наявність таких фактів підтверджується документально (накази, акти передачі, інвентаризації).

Саме на підставі дослідження документів експерт робить висновок щодо правильності проведення й документального оформлення інвентаризації і визначає документально обґрунтовану суму нестачі або надлишку товарно-матеріальних цінностей.

Висновки з проведеного дослідження. Проведення судової економічної експертизи при документальному підтвердженні нестачі товарно-матеріальних цінностей потребує врахування ряду аспектів, від чого залежатиме рівень повноти та об'єктивності економічного дослідження. Вони можуть стосуватися різних етапів проведення інвентаризації (організаційного, етапу перевірки, порівняльно-аналітичного або ж підсумкового) на основі поданих експерту матеріалів для дослідження. Крім цього, в сучасних умовах (ведення суб'єктами господарювання автоматизованого бухгалтерського обліку) результативність судово-експертної діяльності фахівців в сфері економіки у великій мірі залежатиме від використання останніми програмних продуктів, що дасть змогу покращити кількісні та якісні показники практичної роботи експертів при проведенні не лише даного виду експертиз, а й інших її видів.

Література

1. Буряк Т. М. Проблемні питання проведення судово-економічних експертиз щодо визначення матеріальних збитків при виявленні нестачі від розкрадання, псування товарно-матеріальних цінностей. *Криміналістичний вісник*. 2017. № 2(28). С. 61-65.
2. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://www.zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (дата звернення: 12.10.2020).
3. Гузенко Т. М. Особливості досліджень нестач, надлишків товарно-матеріальних цінностей у приватних підприємств. *Теорія та практика судової експертизи і криміналістики*. 2009. Вип. 9. С. 490-493.
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 08.09.2020).
5. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України від 22.05.2003 № 851-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text> (дата звернення: 08.09.2020).
6. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 08.09.2020).
7. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення: 15.09.2020).
8. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 08.09.2020).
9. Черножукова А. М., Лободзинська Т. П. Порівняльний аналіз автоматизованих систем бухгалтерського обліку на підприємствах України. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5661> (дата звернення: 12.10.2020).
10. Швырева О. И., Чокмасова В. Ю. Особенности методики экспертного исследования товарных потерь в торговых организациях. *Все для бухгалтера*. 2013. № 3(273). С. 29-39.

References

1. Buriak, T.M. (2017), "Problematic issues of forensic economic examinations to determine material damage in case of detection of shortage of theft, damage to inventory", *Kryminalistychnyi visnyk*, no. 2(28), pp. 61-65.
2. Verkhovna Rada of Ukraine (2003), Law of Ukraine "Economic Code of Ukraine" dated 16.01.2003 no. 436-IV, available at: <https://www.zakon0.rada.gov.ua/laws/show/436-15> (access date October 12, 2020).
3. Huzenko, T.M. (2009), "Features of research on shortages, surpluses of inventory in private entrepreneurs", *Teoriia ta praktyka sudovoi ekspertyzy i kryminalistyky*, Iss. 9, pp. 490-493.
4. Verkhovna Rada of Ukraine (1999), Law of Ukraine "On Accounting and Financial Reporting in Ukraine" dated 16.07.1999 no. 996-XIV, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14?lang=en#Text> (access date September 08, 2020).
5. Verkhovna Rada of Ukraine (2003), Law of Ukraine "On Electronic Documents and Electronic Documents Circulation" dated 22.05.2003 no. 851-IV, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15?lang=en#Text> (access date September 08, 2020).
6. Verkhovna Rada of Ukraine (1995), Order of the Ministry of Finance of Ukraine "About the statement of the Situation on documentary maintenance of records in accounting" dated 24.05.1995 no. 88, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95?lang=uk#Text> (access date September 08, 2020).
7. Verkhovna Rada of Ukraine (2014), Order of the Ministry of Finance of Ukraine "On approval of the Regulations on inventory of assets and liabilities" dated 02.09.2014 no. 879, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14?lang=uk#Text> (access date September 15, 2020).

8. Verkhovna Rada of Ukraine (1999), Order of the Ministry of Finance of Ukraine “On approval of the Regulation (standard) of accounting” dated 20.10.1999 no. 246, available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99?lang=uk#Text> (access date September 08, 2020).

9. Chernozhukova, A.M. and Lobodzynska, T.P. (2017), “Comparative analysis of automated accounting systems at Ukrainian enterprises”, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5661> (access date October 12, 2020).

10. Shvyreva, O.I. and Chokmasova, V.Yu. (2013), “Features of the methodology for expert study of commodity losses in trade organizations”, *Vse dlia bukhgaltera*, no. 3(273), pp. 29-39.