

7. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 28.02.2013 за № 336/22868.

8. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях : научное электронное издание / перевод и редакция проф. М. И. Кутера. Майкоп : ЭЛИТ, 2015. С. 161.

УДК 343.98

Марченко Т. В., ст. судовий експерт Харківського НДІСЕ

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

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 03.11.1998 за № 705/3145 (зі змінами і доповненнями), є визначення документальної обґрунтованості розміру нестачі основних засобів, грошових коштів, матеріальних цінностей, у тому числі нестачі паливно-мастильних матеріалів (ПММ) [1].

Процес дослідження експертом наданих йому документів, матеріалів, при вирішенні завдання щодо документального підтвердження нестачі, треба розпочати 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.

Проте є випадки, коли на вирішення судовим експертам-економістам правоохоронними органами, судами призначаються експертизи щодо документального підтвердження нестачі, у тому числі ПММ, не за наданими на дослідження матеріалами інвентаризації та первинними, обліковими документами підприємства, а за скріншотами, тобто фотокопіями зображень на екрані документів, програм, діаграм тощо.

Наприклад, можуть ставитись таке питання: чи підтверджуються висновки звіту аудитора в частині встановленої нестачі в результаті зливу дизельного палива з баку (зазначається марка службового автомобіля підприємства) за період (зазначається період)?

При цьому, матеріали справи містять лише фотокопії скріншотів 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 акта 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. До того ж, зображення на екрані (скріншоти) програми не відповідають критеріям первинних та облікових документів, що передбачені вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996–XIV [2] та Положенням «Про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку» від 24.05.1995 № 88 [3].

У зв'язку з тим, що перед експертом поставлено питання документального підтвердження встановленої нестачі, то він при проведенні дослідження користується тими нормативними, законодавчими актами та бухгалтерськими документами підприємства, якими передбачено алгоритм проведення інвентаризації та документальне її підтвердження. Відповідно до «Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень», затверджених наказом Міністерства юстиції України від 08.10.1998 № 53/5 (у редакції наказу Міністерства юстиції України від 26.12.2012 № 1950/5), об'єктами дослідження судової економічної експертизи є документи бухгалтерського, податкового обліку, де зафіксована інформація про господарські операції [1].

Порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів визначено вимогами Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Міністерством фінансів України від 02.09.2014 № 879 [4].

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 № 291, облік наявності й руху паливно-мастильних матеріалів, призначених для експлуатації транспортних засобів та інших виробничих потреб, здійснюють на субрахунку 203 «Паливо» за видами, місцем розташування та матеріально відповідальними особами [5].

Всі ПММ (бензин, дизельне паливо, моторна олива тощо), які обліковуються за субрахунком 203 «Паливо» рахунку 20 «Виробничі запаси», підлягають інвентаризації та для того, щоб підприємство мало можливість відшкодувати збитки з винної особи у разі встановлення нестачі ПММ в результаті крадіжки (зливу) тощо палива, необхідно здійснювати документальний облік наявності та руху ПММ. 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 265³ Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо усунення надмірного державного регулювання у сфері автомобільних перевезень» від 05.07.2011 № 3565–VI [6] 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 № 95 [7], для вантажного – з 10.12.2013 наказом Міністерства інфраструктури України Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 10.12.2013 № 1005/1454 [8].

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 від 24.05.1995 № 88 [3], тобто можуть використовувати форму первинного документа, яку затверджують наказом про облікову політику підприємства, за умови наявності всіх ознак первинного документу 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 в відомості обліку витрат паливно-мастильних матеріалів за місяць, яка затверджується та передається до бухгалтерії. Відомість звіряється 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.

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

Тому, за відсутності матеріалів інвентаризації, документально підтверджених залишків ПММ на час проведення інвентаризації (встановлення нестачі), експерти не мають змогу документально підтвердити нестачу та вирішити поставлене перед ним завдання правоохоронними органами та судами.

Список використаних джерел:

1. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень : наказ Міністерства юстиції України від 08.10.1998 № 53/5 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>;
2. 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>;
3. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>;
4. 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/stru>;
5. 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>;

6. 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: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3565–17/stru>;

7. Про визнання таким, що втратив чинність, наказу Державного комітету статистики України від 17 лютого 1998 № 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: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0521–13>;

8. Про визнання таким, що втратив чинність, наказу Міністерства транспорту України, Міністерства статистики України від 29 грудня 1995 № 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/v0488361–95>.

УДК 343.89

*Нартів І. В., судовий експерт Харківського НДІСЕ,
e-mail: nartovigor1@gmail.com*

ДО ПИТАННЯ ПРОВЕДЕННЯ СУДОВИХ ЕКСПЕРТИЗ З ПИТАНЬ СПИСАННЯ БЕЗНАДІЙНОЇ ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНOSTI

Вивчення питання порядку визначення доходів відносно заборгованості, за якою минув строк давності, та відповідно до документального підтвердження заниження доходів при проведенні судових економічних експертиз є актуальним, оскільки в аспекті змін чинного законодавства України з оподаткування зазначене питання раніше не розглядалось, а при проведенні податкових перевірок уповноваженими органами ДФС складаються акти перевірок із донарахування сум податків.

При цьому виникає необхідність у проведенні експертних досліджень з питань документального підтвердження донарахованих сум податків за матеріалами податкових перевірок.

Згідно з пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу.

Одними з таких різниць, на які коригується фінансовий результат до оподаткування підприємства, є різниці, що виникають під час формування резервів (забезпечень), зокрема, – резерв сумнівних боргів (п. 139.2 ПКУ).

Згідно з пп. 139.2.1 ПКУ, фінансовий результат до оподаткування **збільшують**:

— на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів відповідно до національних П(С)БО чи МСФЗ;

— на суму витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму резерву сумнівних боргів.

Фінансовий результат до оподаткування **зменшують**:

— на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування згідно з П(С)БО чи МСФЗ;

— на суму списаної дебіторської заборгованості (у т.ч. за рахунок створеного резерву сумнівних боргів), яка відповідає ознакам, визначеним пп. 14.1.11 ПКУ.

Виходячи з наведеного, коригування фінансового результату до оподаткування базується на резерві сумнівних боргів. Тому коригування з п. 139.2 ПКУ стосуються винятково дебіторської заборгованості, на яку створюється резерв сумнівних боргів у бухгалтерському обліку.

Однак треба зазначити, що згідно з п. 7 П(С)БО 10, поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом (окрім придбаної заборгованості й заборгованості, призначеної для продажу), включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів.

При цьому треба зазначити, що товарна заборгованість – заборгованість за виданими авансами, у рахунок яких мали бути поставлені товари, згідно з п. 4 П(С)БО 12 затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 26 квітня 2000 № 91 (далі П(С)БО 12), не