

DOI: <https://doi.org/10.33994/kndise.2022.67.59>  
УДК 343.98

**Тетяна Олегівна Аханкіна**  
**старший судовий експерт**  
**Черкаського відділення**

E-mail: [tetiana.akhankina@kndise.gov.ua](mailto:tetiana.akhankina@kndise.gov.ua)

*Київський науково-дослідний інститут судових експертиз  
Міністерства юстиції України*

### **ЩОДО КОМПЕТЕНЦІЇ ЕКСПЕРТА ПРИ ДОКУМЕНТАЛЬНОМУ ПІДТВЕРДЖЕННІ ЗБИТКІВ ВІД НЕСТАЧІ ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ АБО ГРОШОВИХ КОШТІВ У ПРИВАТНИХ ПІДПРИЄМЦІВ**

*Стаття присвячена дослідженню питань, що виникають при проведенні експертиз, які стосуються визначення та підтвердження збитків від нестачі у приватних підприємств, якими не проводиться бухгалтерський облік.*

*Метою статті є визначення підходів до проведення експертного економічного дослідження при підтвердженні збитків від нестач у приватних підприємств.*

**Ключові слова:** експерт, інвентаризація, нестача, бухгалтерський облік, первинний документ, приватний підприємець.

---

**Постановка проблеми.** Багато підприємств вважають, що вони, як фізична особа-підприємець (далі – ФОП), не зобов'язанні збирати та зберігати бухгалтерську документацію, вести облік своєї господарської діяльності. Адже саме законодавство України звільняє їх від такого обов'язку. При цьому, хотілося б звернути увагу, що після того, як підприємець успішно пройшов процедуру реєстрації ФОП, він повинен дотримуватися основних принципів самостійного ведення бухгалтерського і податкового обліку: оплачувати податки, здавати звітність, вести облік доходів, збирати й зберігати первинну документацію, стежити за змінами в законодавстві.

Необхідність зберігати не тільки всі звіти, які подаються до органів податкової служби, а також, необхідність зберігання первинних документів на поставку товару та розрахунки за поставлений товар часто диктується часом, тими чи іншими обставинами. Адже, при відсутності документального підтвердження господарських операцій ФОП втрачає можливість відстояти свої права в судах, а також, виникає ризик втрати майна, коштів та інших активів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання документального і нормативного підтвердження результатів діяльності ФОП, при відсутності даних бухгалтерського обліку, в процесі проведення експертного економічного дослідження неодноразово піднімалися різними експертами та науковими працівниками. Так, Нижник Тетяна (керівник експертної групи МСFR

Головбух) надає роз'яснення щодо застосування з нового 2022 року більшістю ФОПів реєстраторів розрахункових операцій (далі – РРО), що означає обов'язкове ведення товарного обліку операцій. Також, наголошує на веденні бухгалтерського обліку Онищенко Віктор (бухгалтер-експерт, кандидат економічних наук м. Чернігів)<sup>5</sup>.

Ольга Клебан (експерт з обліку й оподаткування) наголошує на розмірі відшкодування заподіяної підприємству (установі, організації) шкоди, яку визначають за фактичними втратами, на підставі даних бухобліку, виходячи з балансової вартості (собівартості) матеріальних цінностей за вирахуванням зносу згідно з установленими нормами (ч. 1 ст. 1353 Кодексу законів про працю України (далі – КЗпП) [1]). За її словами, якщо мовимо про нестачу грошових коштів чи зайві виплати, то розмір шкоди дорівнює розміру фактичної суми таких втрат.<sup>6</sup>

Леонід Гуйда (аудитор) в Українському бухгалтерському тижневику доречно зауважує, що контроль за рухом цінностей ще нікому не зашкодив, окрім злодіїв<sup>7</sup>.

**Мета дослідження.** Мета дослідження полягає у з'ясуванні питання документального підтвердження фінансово-господарської діяльності фізичної особи-підприємця, тобто ведення бухгалтерського обліку по наявним первинним документам.

**Викладення основного матеріалу.** Чинним законодавством визначено, що у зв'язку з тим, що відповідно до ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» норми його положень (стандартів) бухгалтерського обліку на облік фізичної особи підприємця не поширюються, питання організації бухгалтерського обліку у підприємця належить до компетенції самого підприємця [2], тому у окремих приватних підприємців документи не завжди відповідають типовій формі. Документи часто являють собою записи довільної форми (у зошитах або розлінованих аркушах паперу, інше) з зазначенням дати здійснення господарської операції та загальної суми такої операції, без зазначення аналітичних даних, які б давали можливість ідентифікувати ту чи іншу операції. При цьому, у ФОПів відсутній будь-який аналітичний облік.

За таких умов, в ході проведення експертизи щодо документального підтвердження достачі товарно-матеріальних цінностей або суми сплачених за них коштів, перед експертом виникають задачі, що майже не підлягають вирішенню.

Як свідчить багаторічна практика господарської діяльності всіх господарюючих суб'єктів єдиним методом встановлення та підтвердження нестачі активів є проведення інвентаризації. Згідно із загальним визначенням інвентаризація – це фактична перевірка і документальне підтвердження наявності та стану, оцінка активів та зобов'язань.

<sup>5</sup> <https://www.golovbukh.ua/article/7813-vedennya-buhgalterskogo-obliku-na-pdprimstv>

<sup>6</sup> <https://interbuh.com.ua/ua/documents/oneanalytics/138239>

<sup>7</sup> <https://dtkt.com.ua/debet/ukr/2000/47/47pr3.html>

Проведення інвентаризації на підприємствах врегульовано в ст. 10 Закону Про бухгалтерський облік та вимогами Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [2; 3].

Але дія Закону Про бухгалтерський облік і відповідно Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань не поширюється на таку категорію суб'єктів господарювання як фізичні особи-підприємці.

На сьогодні відсутні нормативні вказівки щодо порядку організації, строків, вимог до документального оформлення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей для фізичних осіб-підприємців. При цьому, Податковий кодекс України [4] має чіткі вказівки про те, що у платників податків (в т.ч. фізичних осіб-підприємців) може бути проведена інвентаризація товарно-матеріальних цінностей.

Так, згідно з п.п. 20.1.9 ст. 20 Податкового кодексу України контролюючі органи мають право вимагати під час проведення перевірок від платників податків, що перевіряються, проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки.

Фізична особа-підприємець під час проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки може (але не зобов'язана) використовувати зразки форм первинних документів, які передбачені для використання юридичними особами.

Проведення інвентаризації передбачає звірку фактичної наявності активів із даними бухгалтерського обліку. При цьому, положення Закону Про бухгалтерський облік на ФОП не поширюються і відповідно до ст. 296 Податкового кодексу України передбачено, що підприємці ведуть лише облік у довільній формі шляхом помісячного відображення отриманих доходів.

Виходячи із практики більшість підприємців не ведуть облік всіх господарських операцій та навіть не в повній мірі забезпечують збереження первинних документів або не контролюють повноту зазначення всіх обов'язкових реквізитів в первинних документах, вимоги до оформлення яких визначено теж в Законі Про бухгалтерський облік та в Положенні про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [2; 5]. Слід звернути увагу, що дія Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку теж обмежена лише підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями (крім банків) незалежно від форм власності, установами та організаціями, основна діяльність яких фінансується за рахунок коштів бюджету.

Згідно з діючими нормативними актами документальним підтвердженням оформлення господарських операцій між суб'єктами підприємницької діяльності, в рамках укладених між ними договорів, є належним чином складені первинні документи, на даних яких базується бухгалтерський та податковий облік.

Відповідно до ч. 8 ст. 19 Господарського кодексу України [6], який поширюється на підприємців, як суб'єктів господарювання, усі суб'єкти господарювання, відокремлені підрозділи юридичних осіб, виділені на окремий баланс, зобов'язані вести первинний (оперативний) облік результатів своєї

роботи, складати та подавати відповідно до вимог закону статистичну інформацію та інші дані, визначені законом, а також вести (крім громадян України, іноземців та осіб без громадянства, які провадять господарську діяльність і зареєстровані відповідно до закону як підприємці) бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

При проведенні експертиз з питань підтвердження розміру збитків внаслідок нестачі у підприємців виникає ряд складнощів в частині неналежного оформлення результатів інвентаризацій або навіть відсутність їх в матеріалах кримінального провадження. Відсутність повного бухгалтерського обліку всіх господарських операцій не дає можливості під час проведення експертизи підтвердити правильність визначення результатів проведеної інвентаризації.

Відповідно до ч. 2 ст. 242 Кримінально процесуального кодексу України [7] слідчі органи зобов'язані забезпечити проведення експертизи для підтвердження розміру матеріальних збитків.

Згідно п. 2.2. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [5] 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).

Пунктом 2.4 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку визначено, що первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату і місце 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.

Для підтвердження виконання господарської операції на отримання продукції для експертного дослідження надаються накладні, складені в довільній формі, про відпуск товарів різних категорій із виведенням загальної кількості залишку по накладній.

Бухгалтерський облік та податкове супроводження у ФОП – це заповнення книги доходів (у разі її ведення), правильний розрахунок всіх податків та контроль за своєчасністю їх сплати, складання та надання всієї необхідної звітності, а також відстеження змін в законодавстві щодо діяльності ФОП.

З 2021 р. підприємці на єдиному податку 1 – 3 груп можуть не вести Книгу обліку доходів в паперовому вигляді, як це було раніше. Тепер вести облік доходів можна в будь-якому зручному для підприємця форматі: зошит, програма

Excel, стара Книга доходів, програма обліку і т.д. Також, тепер можна не записувати підсумки за день, а вести облік сумарно за місяць.

Попри те, який формат ведення обліку доходів вибере підприємець, варто записувати всі надходження (готівкові й безготівкові) щодня, оскільки в кінці місяця можна і не згадати, що отримували якісь гроші.

За загальним правилом, визначеним ч. 1 ст. 135<sup>3</sup> КЗпП [1], розмір заподіяної підприємству (установі, організації) шкоди визначають за фактичними втратами, на підставі даних бухобліку, виходячи з балансової вартості (собівартості) матеріальних цінностей за вирахуванням зносу згідно з установленими нормами.

**Висновки.** Не врегулювання зазначеного питання на законодавчому рівні стає причиною відмови у проведенні експертизи або підштовхує експерта до проведення ревізійних дій – виведення залишків активів на дату проведення інвентаризації, що відповідно до п. 1.1 розд. III «Економічна експертиза» Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень [8] визначено, як проведення ревізійних дій, які не належать до завдань економічної експертизи.

#### Перелік посилань

1. Кодекс законів про працю України: від 23.07.1996 № 256/96-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08>.
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. 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>.
4. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
5. 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/>.
6. Господарський кодекс України: від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>.

#### References

1. Labor Code of Ukraine dated 23.07.1996 No. 256/96-BP. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08>. (in Ukrainian).
2. On accounting and financial reporting in Ukraine: Law of Ukraine dated 16.07.1999 No. 996-XIV. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. (in Ukrainian).
3. On approval of the Regulations on the inventory of assets and liabilities: Order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 02.09.2014 No. 879. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>. (in Ukrainian)
4. Tax Code of Ukraine dated 02.12.2010 No. 2755-VI. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. (in Ukrainian).
6. On approval of the Regulations on documentary support of records in accounting: approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 24.05.1995 No. 88. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95/>. (in Ukrainian).
6. Economic Code of Ukraine dated 16.01.2003 No. 436-IV. Retrieved from:

7. Кримінально-процесуальний кодекс України: від 13.04.2012 № 4651-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>.
8. Науково-методичні рекомендації з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень: наказ Міністерства юстиції України 08.10.1998 № 53/5 (у редакції наказу Міністерства юстиції України 26.12.2012 № 1950/5). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>.
7. Criminal Procedure Code of Ukraine dated 13.04.2012 No. 4651-VI. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4651-17>. (in Ukrainian).
8. Scientific and methodological recommendations on the preparation and appointment of forensic examinations and expert research: approved by the order of the Ministry of Finance of Ukraine dated 08.10.1998 No. 53/5 (in the wording of the order of the Ministry of Justice of Ukraine). Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>. (in Ukrainian).

## CONCERNING THE EXPERT'S COMPETENCE IN DOCUMENTARY CONFIRMATION OF DAMAGES FROM LACK OF COMMODITY AND MATERIAL VALUES OR CASH IN PRIVATE ENTREPRENEURS

T. Akhankina

The article is devoted to the research of issues arising during the expertise, related to the determination and confirmation of losses from shortages in private entrepreneurs who does not keep accounting.

The purpose of the article is to determine the approaches to conducting expert economic research in confirming the losses from shortages in private entrepreneurs.

The purpose of the research is to clarify the issue of documentary confirmation of financial and economic activity of individual entrepreneur, i.e. conducting accounting according to the available primary documents.

Due to the fact that in accordance with current legislation, the provisions of the accounting regulations do not apply to the registration of individual entrepreneur, the organization of accounting for the entrepreneur belongs to the competence of the entrepreneur.

Also, the issue of conducting an inventory of fixed assets, commodity and material values, funds, removal of balances of commodity and material values, cash, and registration of its results is not regulated by law for individual entrepreneurs.

When conducting expertise on issues of confirmation of the amount of losses due to shortages, entrepreneurs have a number of difficulties in terms of improper registration of inventory results or even their absence in the materials of criminal proceedings. The lack of complete accounting of all business transactions does not allow the expertise to confirm the correctness of determining the results of the inventory.

Non-settlement of this issue at the legislative level becomes the reason for refusal to conduct the expertise or pushes the expert to conduct audit actions – the removal of asset balances on the date of the inventory.

**Key words:** expert, inventory, shortage, accounting, primary document, private entrepreneur.