

## ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ

УДК 657.2

*Левченко Н.М.,  
д. держ. упр., професор, завідувач кафедри обліку і аудиту,  
Авраменко К.В.,  
Запорізький національний технічний університет*

### СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ

**Постановка проблеми.** Процес будь-якого дослідження реалізується шляхом використання певної методики – методів, прийомів та способів пізнання, що застосовуються у конкретній послідовності. Не є виключенням і процес судово-бухгалтерської експертизи, яка виступає як дослідження, спрямоване на виявлення фактичних обставин справи.

Звертаючи увагу на судово-бухгалтерську експертизу у її загальному розумінні, як на дослідження досить широкого спектру, при визначенні послідовності використання тих чи інших методів і прийомів пізнання слід враховувати особливості кожної зі справ.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Над питаннями організації судово-бухгалтерської експертизи працювало ряд відомих вчених, таких як: П. Й. Атамас, Ф. Ф. Бутинець, Р. Т. Джога, Т. В. Канева, Г. Г. Кірейцев, В. І. Лемішовський, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко та інші. Проте, незважаючи на досить широкий спектр досліджень вітчизняних і зарубіжних учених з даної тематики, окремі питання до тепер залишаються опрацьованими недостатньо. Зокрема, недостатньо дослідженими слід визнати питання з методики здійснення судово-бухгалтерської експертизи розрахунків за виплатами працівникам, що негативно впливає на якість, обґрунтованість і достовірність отриманих результатів експертизи розрахунків.

**Постановка завдання.** Мета статті полягає у розгляді на конкретному прикладі відмінних рис судово-бухгалтерської експертизи розрахунків за виплатами працівникам.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Постійний рух та удосконалення економічних відносин, що панує на теренах багатьох держав, у тому числі й України, є поштовхом для безперервного розширення кола здійснюваних господарських операцій [8, с. 233-237]. Це, у свою чергу, призводить до появи досить великої кількості порушень та випадків шахрайства у сфері економіки. Тож, на практиці доволі часто при виявленні серйозних порушень у бухгалтерському обліку під час кримінальних розслідувань у порядку, визначеному Законом України «Про судову експертизу» від 25.02.1994 № 4038-XII [9] призначається судово-економічна експертиза.

Окремі науковці [1; 2; 5] вважають судово-економічні експертизи одним з методів контролю аналогічних аудиту, ревізії тощо. Проте, таке твердження щодо судово-бухгалтерської експертизи (як різновиду судово-економічної експертизи) не можна вважати обґрунтованим з наступних причин:

- по-перше, судово-бухгалтерська експертиза проводиться у процесі розслідування кримінальної чи цивільної справи лише за виникнення потреби в спеціальних знаннях для встановлення окремих фактичних обставин цих справ і призначається на підставі рішень правоохоронних органів. Таким чином, якщо в процесі своєї діяльності підприємство не було причетним до розслідування кримінальних справ, не виступало в ролі позивача чи відповідача в судовому розгляді цивільних справ, то дослідження документів, що відображають діяльність цієї юридичної особи експертом ніколи не проводитиметься. А це суперечить принципу періодичності господарського контролю;

- по-друге, завданням господарського контролю відрізняється від завдань судово-бухгалтерської експертизи. Завданням судово-бухгалтерської експертизи є встановлення фактичних обставин справи, що розслідується слідчими органами чи розглядається в суді, але в жодному випадку не усунення та профілактика правопорушень в діяльності підприємств, які виявлені в процесі експертного дослідження. Тобто, судово-бухгалтерська експертиза не виконує профілактичну функцію, яка властива господарському контролю;

- по-третє, за допомогою судово-бухгалтерської експертизи можна встановити лише окремі факти діяльності осіб, які є учасниками розслідування цивільної чи кримінальної справи. Господарський же контроль має своїм завданням досліджувати господарську діяльність підприємства на основі принципу всебічності;

- по-четверте, у процесі проведення судово-бухгалтерської експертизи досліджуються лише ті питання, які поставлені перед експертом-бухгалтером, слідчим або судом, і перелік яких зазначений в постанові слідчого чи ухвалі суду про призначення судово-бухгалтерської експертизи;

- по-п'яте, судово-бухгалтерську експертизу уповноважений проводити лише фахівець, який у спеціальному порядку отримав дозвіл на проведення експертної діяльності;

- по-шосте, результати дослідження експерта-бухгалтера оформлюються у вигляді висновку експерта, який після його оцінки слідчим або судом може набути ролі доказу чи джерела доказів за справою [3; 5; 6; 8].

Отже, судово-бухгалтерську експертизу слід визнати одним із видів судово-економічних експертиз, яку переважно застосовують при розслідуванні кримінальних правопорушень і цивільних справ, в ході розгляду яких виникають специфічні питання з бухгалтерського обліку та аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, що потребують поглибленого вивчення [10, с. 144].

Відтак, фактичними підставами призначення судово-бухгалтерської експертизи є: 1) необхідність дослідження питань, що потребують використання спеціальних знань експерта-бухгалтера; 2) недоброякісне (неповне, неправильне) проведення документальної ревізії, що підтверджується матеріалами кримінального провадження, висновками повторних ревізій; 3) заявлено обґрунтоване клопотання підозрюваного про призначення судово-бухгалтерської експертизи; 4) висновки інших експертів вказують на необхідність проведення судово-бухгалтерської експертизи [7, с. 269-278].

Практика свідчить, що доказовість та обґрунтованість результатів експертного дослідження в значній мірі визначається обраною методикою проведення судово-бухгалтерської експертизи та рівнем обліково-інформаційного забезпечення.

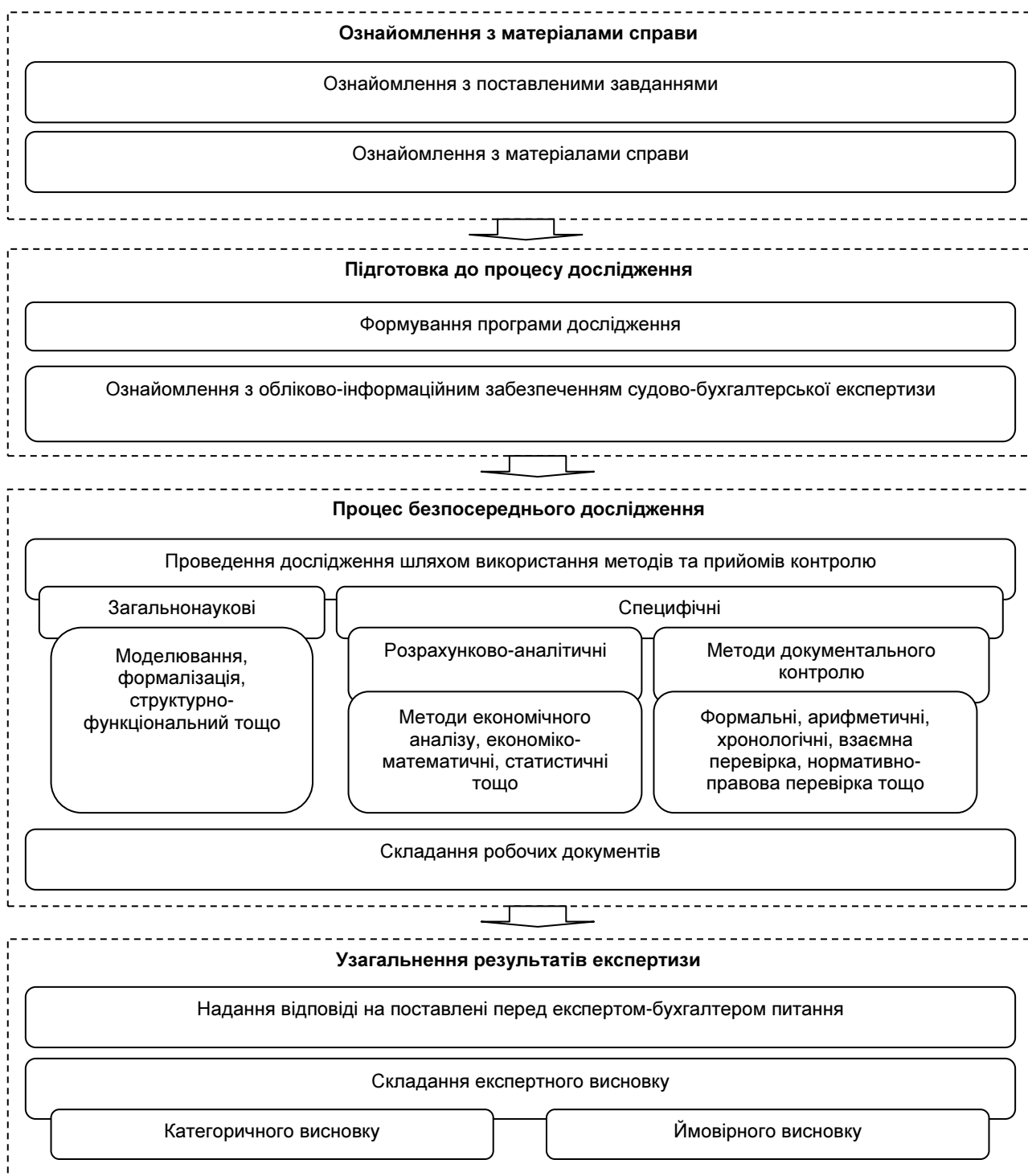
Вибір методики проведення судово-бухгалтерської експертизи залежить від мети суб'єкта призначення експертизи (слідчого, прокурора, суду), об'єкта дослідження та переліку питань поставлених експерту-бухгалтеру (рис. 1).



**Рис. 1. Фактори впливу на вибір методики проведення судово-бухгалтерської експертизи**  
Джерело : побудовано авторами за [1; 2; 3; 5 ;6; 8]

Перелік методик, які можуть бути використані під час судово-бухгалтерської експертизи, визначено Реєстром методик проведення судових експертизи Міністерства юстиції України, затвердженого наказом Міністерства юстиції України від 02.10.2008 № 1666/5 за кодом 11.0.08.

Загальноприйнята схема методики проведення судово-бухгалтерської експертизи подана на рис. 2.



**Рис. 2. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи**

Джерело : побудовано авторами за [1; 2; 3; 5; 6; 8]

Отже, виходячи з рис. 2, приходимо до висновку, що організація судово-бухгалтерської експертизи включає комплекс взаємопов'язаних етапів її проведення та полягає в підготовці, плануванні, налагодженні та впорядкуванні, а також визначенні засобів і методів проведення експертного дослідження. Водночас слід наголосити, що організація судово-бухгалтерської експертизи за кожною конкретною справою має свою специфіку. Так, наприклад, під час судово-бухгалтерської експертизи розрахунків за виплатам працівникам в ТОВ «Кадрове агентство «Азов Персонал Сервіс» [4] експерту-бухгалтеру були поставлені завдання, перелік яких подано в табл. 1.

Тож, схема проведення судово-бухгалтерської експертизи розрахунків за виплатами в ТОВ «Кадрове агентство «Азов Персонал Сервіс» набула наступного вигляду (рис. 3).

Таблиця 1

Перелік питань, поставлених перед експертом-бухгалтером під час судово-бухгалтерської експертизи розрахунків за виплатами працівникам ТОВ «Кадрове агентство «Азов Персонал Сервіс»

№ п/п	Зміст питання
1	Визначити фактичний розмір сум грошової компенсації невикористаних днів щорічної відпустки, що підлягають виплаті працівникам ТОВ «Кадрове агентство «Азов Персонал Сервіс», звільнених у період з травня 2011 року по червень 2011 року у зв'язку з переведенням (пункт 5 статті 36 КЗпП України) до ТОВ «Ейч Ар Гарант», із зазначенням даних сум як окремо по кожному працівнику, так і в цілому по ТОВ «Кадрове агентство «Азов Персонал Сервіс» без вирахування сум податку з доходів фізичних осіб та єдиного соціального внеску.
2	Визначити фактичний розмір сум грошової компенсації невикористаних днів щорічної відпустки, що підлягають виплаті працівникам товариства з обмеженою відповідальністю «Кадрове агентство «Азов Персонал Сервіс», звільнених у період з травня 2011 року по червень 2011 року у зв'язку з переведенням (пункт 5 статті 36 КЗпП України) до ТОВ «Ейч Ар Гарант», із зазначенням даних сум як окремо по кожному працівнику, так і в цілому по ТОВ «Кадрове агентство «Азов Персонал Сервіс» з вирахуванням сум податку з доходів фізичних осіб та єдиного соціального внеску.
3	Визначити розмір заборгованості ТОВ «Кадрове агентство «Азов Персонал Сервіс» по сумах грошової компенсації за невикористані дні щорічної відпустки працівників, звільнених у період з травня 2011 року по червень 2011 року у зв'язку з переведенням (пункт 5 статті 36 КЗпП України) до ТОВ «Ейч Ар Гарант» з урахуванням здійснених виплат по кожному працівнику окремо.
4	Встановити, чи відбувалося протягом 2011-2014 років корегування визначених сум грошової компенсації та якими бухгалтерськими документами це підтверджується.

Джерело : побудовано авторами на підставі даних судової справи

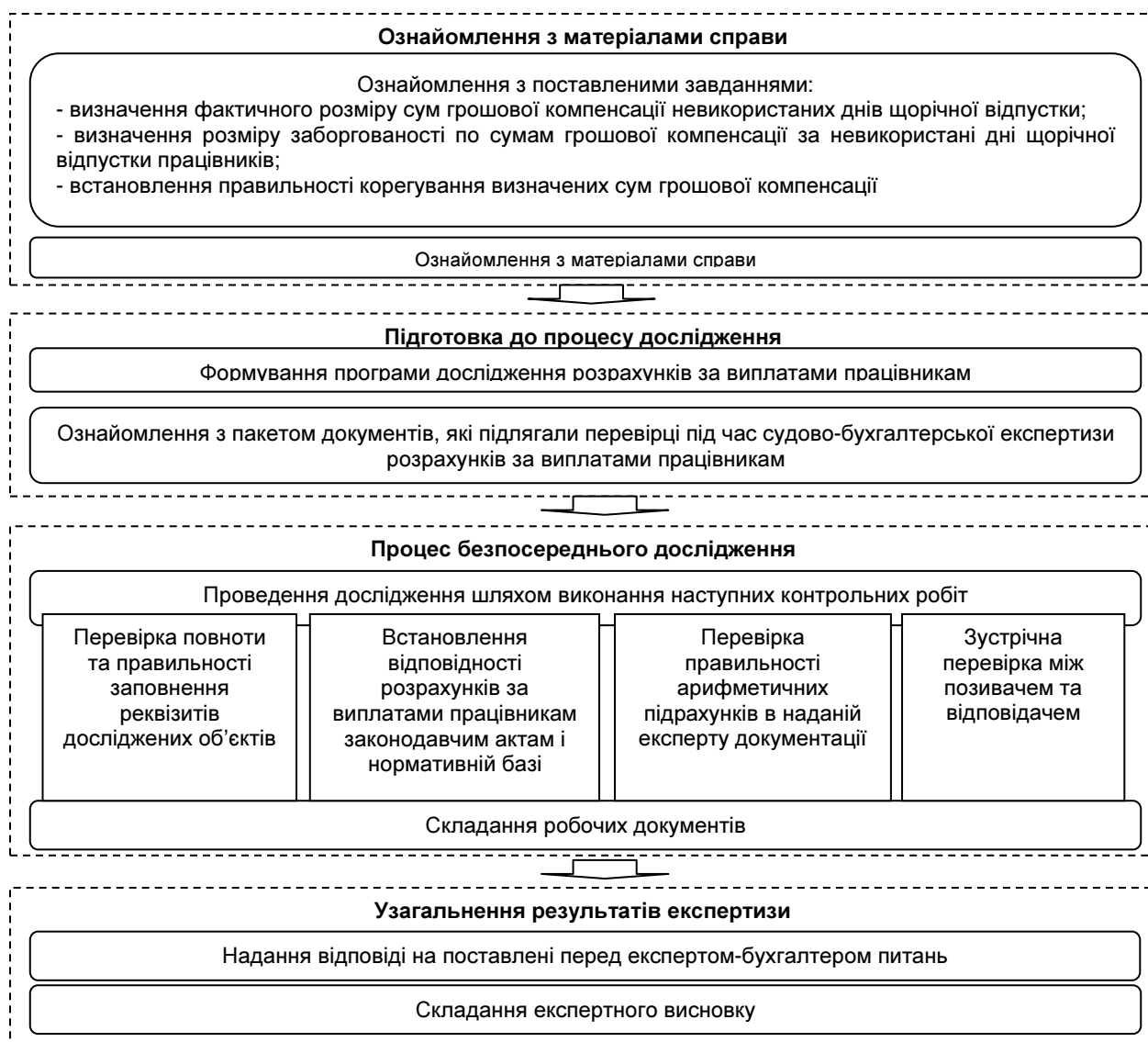


Рис. 3. Методика проведення судово-бухгалтерської експертизи розрахунків за виплатами працівникам

Джерело : побудовано авторами на підставі даних судової справи

Оскільки всі питання (табл. 1), поставлені на вирішення експертизи, пов'язані між собою, то в ході дослідження вони були експертом об'єднані.

Обліково-інформаційне забезпечення проведення експертизи розрахунків за виплатами подано на рис. 4.



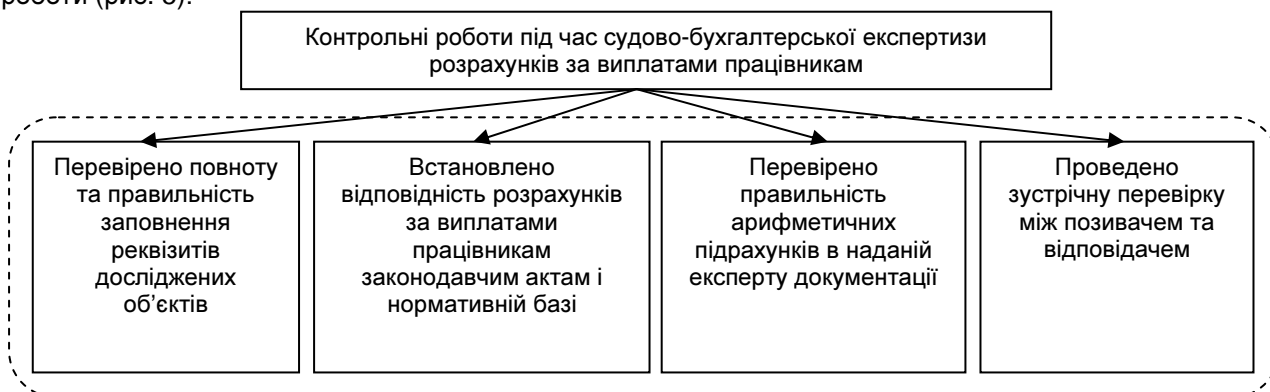
**Рис. 4. Пакет документів, які підлягали перевірці під час судово-бухгалтерської експертизи розрахунків за виплатами працівникам**

*Джерело : побудовано авторами на підставі даних судової справи*

Дані рис. 4 свідчать, що основними складовими пакету документів стали: кадрові документи; нормативно-правові акти (локального характеру) з питань регулювання виплат працівникам; облікова документація.

При вивченні первинних документів враховувалось, що кожна господарська операція супроводжується оформленням великої кількості взаємозалежних документів. А, отже, кожна основна і допоміжна господарські операції породжують в супровідній документації досить складні інформаційні ланцюжки. Для ефективного їхнього вивчення було створено певний алгоритм експертизи інформаційних зв'язків між документами по розрахункам за виплатами працівникам, що дозволило виявити порушення, розбіжності та довести невідповідність даних за матеріалами справи.

Під час дослідження пакету наданих документів експертом було здійснено наступні контрольні роботи (рис. 5):



**Рис. 5. Контрольні роботи під час судово-бухгалтерської експертизи розрахунків за виплатами працівникам**

*Джерело : побудовано авторами на підставі даних судової справи*

Виявлені розбіжності за результатами дослідження реєстрів та арифметичного підрахунку сум компенсацій за невикористані відпустки працівниками ТОВ «Кадрове агентство «Азов Персонал Сервіс» подано в табл. 2.

Таблиця 2

**Виявлені розбіжності за результатами дослідження реєстрів та арифметичного підрахунку сум компенсацій за невикористані відпустки працівників ТОВ «Кадрове агентство «Азов Персонал Сервіс»**

№ реєстру	За даними реєстру, всього:		За даними дослідження (арифметичного підрахунку), всього:		Відхилення		
	сума компенсації без вирахування сум ПДФО та ЄСВ	сума внеску ЄСВ	сума компенсації без вирахування сум ПДФО та ЄСВ	сума внеску ЄСВ	сума компенсації без вирахування сум ПДФО та ЄСВ	сума внеску ЄСВ	сума компенсації з урахуванням ЄСВ
56	7292,56	2681,47	7949,52	2923,04	656,96	241,56	898,52
57	7313,57	2689,20	8639,19	3176,63	1325,62	487,43	1813,05
58	6107,70	2245,80	22369,46	8225,25	16261,76	5979,45	22241,21
60	6397,88	2352,50	11503,48	4229,83	5105,60	1877,33	6982,93
61	5386,13	1980,48	26893,52	9888,75	21507,39	7908,27	29415,66
64	6235,01	2292,61	10445,81	3840,92	4210,80	1548,31	5759,11
186	150995	55521,1	14525,32	5340,96	-136470	-50180	-186650
275	9589,35	3526,00	63085,93	23196,7	53496,58	19670,6	73167,27
279	1494,80	549,64	65392,31	24044,7	63897,51	23495,1	87392,62
294	7384,50	2715,28	70849,79	26051,4	63465,29	23336,1	86801,48
295	7971,13	2930,98	33759,16	12413,2	25788,03	9482,26	35270,29
298	13233,0	4865,78	41990,55	15439,9	28757,54	10574,1	39331,69
299	9231,67	3394,49	18320,52	6736,46	9088,85	3341,97	12430,82
300	10325,0	3796,51	15239,71	5603,64	4914,69	1807,13	6721,84
Всього	248958	91541,8	410964,2	151111	162006,2	59569,6	221575,8

*Джерело : побудовано авторами на підставі даних судової справи*

Виявлені розбіжності за результатами дослідження реєстрів та арифметичного підрахунку сум компенсацій за невикористані відпустки працівників ТОВ «Кадрове агентство «Азов Персонал Сервіс» експертом-бухгалтером було відображено в категоричному висновку судово-бухгалтерської експертизи.

**Висновки з проведеного дослідження.** За результатами проведеного дослідженнями розглянуто відмінні риси судово-бухгалтерської експертизи розрахунків за виплатами працівникам. Доведено потребу при визначенні послідовності використання тих чи інших методів і прийомів пізнання під час проведення судово-бухгалтерської експертизи враховувати особливості кожної зі справ, що дозволить: чітко сформулювати завдання експерта-бухгалтера, визначити складові документального забезпечення судово-бухгалтерської експертизи, визначити перелік контрольних робіт, методи та прийоми їх здійснення, а отже, забезпечити якість, обґрунтованість і достовірність отриманих результатів контролю, і тим самим сприятиме підвищенню ефективності використання результатів судово-бухгалтерської експертизи.

#### **Бібліографічний список**

1. Білуха М.Т. Судово-бухгалтерська експертиза : [підручник] / М.Т. Білуха. – К. : Видавнича компанія «Воля», 2004. – 656 с.
2. Глібо В.М. Судова бухгалтерія : [підручник] / В.М. Глібо, О.П. Буцан. – К. : Юрінком Інтер, 2004. – 224 с.
3. Гринева В.Н. Судебная бухгалтерия : [учеб. пособие] / В.Н. Гринева. – [3-е изд., доп. и перераб.]. – Харьков : ТИТУЛ, 2007. – 468 с.
4. Єдиний державний реєстр судових справ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/>.
5. Камлик М.І. Судова бухгалтерія : [підручник] / М.І. Камлик. – [5-те вид, доп. та перероб.]. – К. : Атіка, 2007. – 552 с.

6. Колісник О.П. Теоретичні основи судово-бухгалтерської експертизи / О.П. Колісник // *Фінанси, облік і аудит*. – 2009. – № 14. – С. 256-263.
7. Нечитайло В.А. Особливості проведення окремих видів судових експертиз під час досудового розслідування злочинів, пов'язаних з нецільовим використанням бюджетних коштів / В.А. Нечитайло // *Боротьба з організованою злочинністю і корупцією (теорія і практика)*. – 2013. – № 2(30). – С. 269-278.
8. Олійник Л.Г. Судово-бухгалтерська експертиза: сучасний стан та перспектива розвитку / Л.Г. Олійник // *Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки*. – 2014. – № 5. – Т. 2. – С. 233-237.
9. Про судову експертизу : Закон України № 4038-XII від 25.02.1994 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua>
10. Рудницький В.С. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень (опорні конспекти) : [навч. посіб.] / В.С. Рудницький, Р.Ф. Бруханський, П.Я. Хомин. – К. : ВД “Професіонал”, 2004. – 304 с.

### References

1. Bilukha, M.T. (2004), *Sudovo-bukhhalterska ekspertyza* [Judicial book-keeping examination], textbook, Vydavnycha kompaniia “Volia”, Kyiv, Ukraine, 656 p.
2. Hlibko, V.M. and Bushchan, O.P. (2004), *Sudova bukhhalteriia* [Judicial book-keeping], textbook, Yurinkom Inter, Kyiv, Ukraine, 224 p.
3. Hrineva, V.N. (2007), *Sudebnaia bukhhalteriia* [Judicial book-keeping], TITUL, Kharkov, Ukraine, 468 p.
4. *Yedynyi derzhavnyi reiestr sudovykh sprav* [Unified State Register of cases], available at: <http://www.reyestr.court.gov.ua/> (access date January 01, 2015).
5. Kamlyk, M.I. (2007), *Sudova bukhhalteriia* [Judicial book-keeping], textbook, Atika, Kyiv, Ukraine, 552 p.
6. Kolisnyk, O.P. (2009), “Theoretical bases of judicial book-keeping examination”, *Finansy, oblik i audyt*, no. 14, pp. 256-263.
7. Nechytailo, V.A. (2013), “Features of lead through of separate types of judicial examinations are during pre-trial investigation of crimes, budgetary facilities related to the no-purpose use”, *Borotba z orhanizovanoiu zlochynnistiu i koruptsiieiu (teoriia i praktyka)*, no. 2 (30), pp. 269-278.
8. Oliinyk, L.H. (2014), “Judicial book-keeping expertise: modern state and prospect of development”, *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu. Seriia: Ekonomichni nauky*, no. 5, vol. 2, pp. 233-237.
9. Verkhovna rada Ukrainy (1994), *Pro sudovu ekspertyzu* [About judicial expertise], *Zakon Ukrainy* no. 4038-XII dated 25.02.1994, available at: <http://www.zakon.rada.gov.ua> (access date February 25, 2015).
10. Rudnytskyi, V.S., Brukhanskyi, R.F. and Khomyn, P.Ya. (2004), *Sudovo-bukhhalterska ekspertyza ekonomichnykh pravoporushen (oporni konspekty)* [Judicial book-keeping expertise of economic offences (supporting compendia)], VD “Profesional”, Kyiv, Ukraine, 304 p.

### Левченко Н.М., Авраменко К.В. СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА РОЗРАХУНКІВ ЗА ВИПЛАТАМИ ПРАЦІВНИКАМ

**Мета** статті полягає у розгляді на конкретному прикладі відмінних рис судово-бухгалтерської експертизи розрахунків за виплатами працівникам.

**Методика дослідження.** У процесі дослідження застосовувалися як загальнонаукові, так і специфічні методи пізнання, зокрема: методи логічного аналізу, синтезу, індукції і дедукції (при уточненні економічної сутності судово-бухгалтерської експертизи), метод системного вивчення господарських процесів (при вивченні матеріалів судової справи з призначенням судово-бухгалтерської експертизи розрахунків за виплатами працівникам), абстрактно-логічний метод – при узагальненні теоретичних положень, встановлення причинно-наслідкових зв'язків і формування висновків та пропозицій.

**Результати.** Встановлено відмінні риси судово-бухгалтерської експертизи від інших методів господарського контролю. *На конкретному прикладі розглянуто особливості судово-бухгалтерської експертизи розрахунків за виплатами працівникам, а саме визначено: підстави призначення судово-бухгалтерської експертизи; склад пакету документів, які підлягали перевірці під час судово-бухгалтерської експертизи; перелік контрольних робіт, методику проведення судово-бухгалтерської експертизи тощо.*

**Наукова новизна** полягає у розгляді специфіки методики проведення судово-бухгалтерської експертизи розрахунків за виплатами працівникам, що дозволить забезпечити якість, обґрунтованість і достовірність отриманих результатів контролю, і тим самим сприятиме підвищенню ефективності використання результатів судово-бухгалтерської експертизи.

**Практична значущість** полягає в тому, що основні положення даного дослідження можуть бути використані експертами-бухгалтерами при організації будь-якої судово-бухгалтерської експертизи розрахунків за виплатами працівникам.

**Ключові слова:** розрахунки за виплатами працівникам, судово-бухгалтерська експертиза, експерт, обліково-інформаційне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи, висновок судово-бухгалтерської експертизи.

**Levchenko N.M., Avramenko K.V. FORENSIC ACCOUNTING CALCULATIONS ON PAYMENTS TO EMPLOYEES**

**Purpose** of the article consists in consideration on the concrete example of distinguishing features of judicial book-keeping expertise of calculations after to payments to the workers.

**Methodology of research.** The study used as a general scientific and special methods of cognition. We used: methods of logical analysis, synthesis, induction and deduction (in the refinement of the economic substance of forensic accounting), the method of systematic study of business processes (at the study of materials of case with setting of judicial book-keeping expertise of calculations after payments to the workers), the abstract logic method – the generalization of theoretical positions, establishing causal relationships, forming conclusions and proposals.

**Findings.** Identified by distinctive features of judicial book-keeping to other methods of economic control. In a specific example, the features of judicial book-keeping settlement of employee benefits and is defined as follows: base assignment judicial book-keeping; the package of documents to be examined at the judicial book-keeping; checklist works, methodology of realization of judicial book-keeping expertise etc.

**Originality** in consideration of specific of realization of judicial book-keeping expertise of calculations after payments to the workers that will allow providing quality, validity and authenticity of the got results of control, and the same will assist to the increase of efficiency of drawing on the results of judicial book-keeping expertise.

**Practical value** is that the substantive provisions of this research can be used by experts-accountants during organization of any judicial book-keeping expertise of calculations after payments to the workers.

**Key words:** calculations after payments to the workers, judicial book-keeping expertise, expert, registration-informative providing of judicial book-keeping expertise, conclusion of judicial book-keeping.

**Левченко Н.М., Авраменко К.В. СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА РАСЧЕТОВ ПО ВЫПЛАТАМ РАБОТНИКАМ**

**Цель** состоит в рассмотрении на конкретном примере отличительных особенностей судебно-бухгалтерской экспертизы расчетов по выплатам работникам.

**Методика исследования.** В процессе исследования применялись как общенаучные, так и специальные методы познания, в частности: методы логического анализа, синтеза, индукции и дедукции (при уточнении экономической сущности судебно-бухгалтерской экспертизы), метод системного изучения хозяйственных процессов (при изучении материалов дела с назначением судебно-бухгалтерской экспертизы расчетов по выплатам работникам), абстрактно логический метод – при обобщении теоретических положений, установлении причинно-следственных связей, формировании выводов и предложений.

**Результаты.** Определены отличительные черты судебно-бухгалтерской экспертизы от других методов хозяйственного контроля. На конкретном примере рассмотрены особенности судебно-бухгалтерской экспертизы расчетов по выплатам работникам, а именно определены: основания назначения судебно-бухгалтерской экспертизы; состав пакета документов, подлежащих проверке при судебно-бухгалтерской экспертизе; перечень контрольных работ, методику проведения судебно-бухгалтерской экспертизы и т.д.

**Научная новизна** состоит в рассмотрении специфики методики проведения судебно-бухгалтерской экспертизы расчетов по выплатам работникам, что позволит обеспечить качество, обоснованность и достоверность полученных результатов контроля, и тем самым будет способствовать повышению эффективности использования результатов судебно-бухгалтерской экспертизы.

**Практическая значимость** состоит в том, что основные положения данного исследования могут быть использованы экспертами-бухгалтерами при организации любой судебно-бухгалтерской экспертизы расчетов по выплатам работникам.

**Ключевые слова:** расчеты по выплатам работникам, судебно-бухгалтерская экспертиза, эксперт, учетно-информационное обеспечение судебно-бухгалтерской экспертизы, заключение судебно-бухгалтерской экспертизы.