

ОСОБЛИВОСТІ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ПРИ АУДИТІ ТА СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКІЙ ЕКСПЕРТИЗИ

Постановка проблеми. В сучасних кризових умовах діяльності підприємств різних форм власності важливого значення набуває проблема раціонального використання ресурсів підприємства. Навіть належним чином організований бухгалтерський облік не може слугувати запорукою успіху підприємства, оскільки деколи бувають сумнівні дані бухгалтерської документації, що пов'язано з різними умовами. Перш за все істотний вплив на дану ситуацію має людський фактор, так як людині властиво помилятися, але поряд з цим можливі випадки розкрадання та псування майна, що призводить до фальсифікації даних обліку. І тому важливе значення в обліковій роботі належить інвентаризації, як елементу методу бухгалтерського обліку і прийому фактичного контролю.

Інвентаризація (від лат. *inventarium*) – це перевірка наявності та стану матеріальних цінностей на підприємствах, в установах, організаціях та правильності їх використання.

Досліджуючи еволюцію поглядів розвитку інвентаризації, доречно відмітити, що навіть італійський математик Л. Пачолі зазначав, що спочатку купець повинен скласти детально свій інвентар, в якості реєстрів використовувати зведені аркуші та книги. Послідовність групування статей в інвентаризаційному описі була обумовлена ступенем захищеності майна від можливих втрат, тобто потрібно було починати з предметів, які більш цінні (готівкові кошти, дорогоцінні вироби). При цьому вчений вводить вимогу критичного моменту, який повинен проявлятися у співставленні інвентарю до одного проміжку часу. Й. Готліб, представник німецької бухгалтерської думки XVI століття, рекомендував для інвентаризації застосовувати товарні книги, в яких доцільно відображати в натуральних залишках цінності за кредитом відповідних рахунків. В. Швайкер (німецький бухгалтер) більше уваги приділяв співставленню бухгалтерських записів, указував на конкретні способи і терміни. Розроблені вченим правила перевірки бухгалтерських книг дозволяють визнати В. Швайкера одним із засновників бухгалтерської ревізії [1].

Враховуючи історичні аспекти, можна чітко стверджувати, що інвентаризація є одним із прийомів контролю за збереженням, станом та використанням ресурсів підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню теоретичних та практичних питань проведення інвентаризації присвятили наукові праці такі вітчизняні вчені як Бутинець Ф.Ф., Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Ткаченко Н.М., Усач Б.Ф. та інші.

Враховуючи те, що інвентаризація є не тільки елементом методу бухгалтерського обліку, але і важливим прийомом контролю, який може здійснюватися в формі ревізії, аудиту, судово-бухгалтерської експертизи, проблема залишається актуальною.

Формування завдання. Метою написання даної статті являється дослідження особливостей проведення інвентаризації та застосування матеріалів інвентаризації при здійсненні аудиту та судово-бухгалтерської експертизи.

Виклад основного матеріалу. Проведення інвентаризації незалежно від форм контролю регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Інструкцією по інвентаризації основних засобів, матеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків і Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей.

Відповідно до Інструкції по інвентаризації основних засобів, матеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків основними завданнями інвентаризації є:

- виявлення фактичної наявності основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а також обсягів незавершеного виробництва в натурі;
- установлення лишку або нестачі цінностей і коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;
- виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну якість, застарілих фасонів і моделей, а також матеріальних цінностей та нематеріальних активів, що не використовуються;
- перевірка дотримання умов та порядку збереження матеріальних та грошових цінностей, а також правил утримання та експлуатації основних фондів;
- перевірка реальної вартості зарахованих на баланс основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів і фінансових вкладень, сум грошей у касах, на розрахунковому, валютному та інших рахунках в установах, грошей у дорозі, дебіторської і кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, резервів наступних витрат і платежів.

Проведення інвентаризації є обов'язковим:

- при передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство, а також в інших випадках, передбачених законодавством;
- перед складанням річної бухгалтерської звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводилась не раніше 1 жовтня звітного року. Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних фондів може проводитись один раз у три роки, а бібліотечних фондів – один раз у п'ять років;
- при зміні матеріально відповідальних осіб (на день прийому-передачі справ);
- при встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів);
- за примусом судово-слідчих органів;
- у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ);
- при передачі підприємств та їх структурних підрозділів (на дату передачі);
- у разі ліквідації підприємства.

Для проведення інвентаризаційної роботи на підприємствах розпорядчим документом їх керівника створюються постійно діючі інвентаризаційні комісії у складі керівників структурних підрозділів, головного бухгалтера, які очолюються керівником підприємства або його заступником [2].

Проведення інвентаризації відбувається у чотири етапи: організаційний етап (вибір об'єктів інвентаризації, підбір і комплектування інвентаризаційної комісії; видача розпорядження на проведення інвентаризації, інструктаж членів інвентаризаційної комісії); підготовчий етап (отримання від матеріально відповідальних осіб розписки, складання опису за даними бухгалтерського обліку); технологічний (основний) етап (перевірка наявності і стану об'єктів інвентаризації, підготовка робочої документації, якою оформлюються результати); результативний етап (визначення кінцевих результатів інвентаризації, вирішення спірних питань, прийняття рішень за результатами інвентаризації, складання інвентаризаційних описів, передача документації, суб'єкту, що призначив інвентаризацію) [3].

Значення інвентаризації при здійсненні різних форм контролю полягає в наступному.

Згідно Закону України «Про аудиторську діяльність» аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положенням (стандартам) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно з вимогами користувачів [6].

В жодному законодавчо-нормативному документі, яким визначено правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні, не зазначено, що проведення інвентаризації під час аудиту є обов'язковим. Тільки в ст. 18 Закону України «Про аудиторську діяльність» зазначено, що аудитори і аудиторські фірми під час здійснення аудиторської діяльності мають право перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва суб'єкта господарювання проведення конкретних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції щодо яких здійснюється перевірка документів [6].

Особливість інвентаризаційної діяльності як об'єкта аудиторського дослідження полягає в тому, що в аудиті існує два поняття «інвентаризація під час аудиту» та «інвентаризація – послуга аудиту».

Проведення інвентаризації під час аудиту не являється обов'язковим, оскільки застосування такого методичного прийому є процесом трудомістким і відповідно терміни аудиторської перевірки збільшуються, що в свою чергу відобразиться на вартості аудиторської перевірки. У випадку, якщо аудитори не можуть бути впевненими у достовірності документальних даних, то доцільно провести інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан та оцінка.

Інвентаризацію під час аудиторської перевірки проводить інвентаризаційна комісія, склад якої зазначено в Наказі про облікову політику, затвердженому керівником підприємства.

Відповідно до вимог Міжнародного стандарту аудиту 501 «Аудиторські докази: додаткові міркування щодо окремих питань» [5], якщо аудитор бажає отримати достатні та відповідні аудиторські докази щодо існування і стану активів, то за можливості повинен бути присутнім при їх інвентаризації. Така можливість дає аудиторіві змогу спостерігати і контролювати результати інвентаризації та надавати свідчення щодо надійності цих процедур. Якщо через непередбачені обставини присутність при інвентаризації на заплановану дату є неможливою, аудитор повинен призначити інвентаризацію (спостерігати за її проведенням) на іншу дату і (за потреби) провести перевірку проміжних операцій.

Якщо присутність неможлива через характер і місце розташування активів (запасів), то аудитор повинен розглянути, чи забезпечать альтернативні процедури достатні аудиторські докази існування і стану для того, що аудиторіві немає потреби робити посилання на обмеження обсягу аудиту.

Плануючи присутність при інвентаризації, аудитор повинен розглянути:

- 1) характер системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства;
- 2) аудиторський ризик:

- властивий ризик (ризик викривлення залишку на рахунку, який може бути суттєвим, окремо або разом з викривленням залишків на інших рахунках, якщо припустити відсутність відповідних заходів внутрішнього контролю);

- ризик контролю (ризик того, що викривленню залишку на рахунку, які могли б виникнути і які могли б бути суттєвими, окремо або разом із викривленнями залишків на інших рахунках, не можна буде своєчасно запобігти за допомогою систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю);

- ризик невиявлення (ризик того, що аудиторські процедури по суті не виявляють викривлення залишку на рахунку, які можуть бути суттєвими, окремо або разом з викривленнями залишків на інших рахунках);

3) суттєвість (інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийнятих на основі фінансових звітів);

- 4) чи видано належні інструкції щодо проведення інвентаризації;
- 5) місця, де розташовані цінності і де проводиться інвентаризація;
- 6) строк проведення інвентаризації;
- 7) необхідність допомоги експерта.

Якщо інвентаризація являється послугою аудитора (аудиторської фірми), то суб'єкт господарювання укладає договір з аудитором (аудиторською фірмою) на проведення інвентаризації, в якому чітко обумовлено предмет договору (здійснення даного прийому контролю), обов'язки та права сторін, порядок здавання та прийому результатів роботи, відповідальність сторін, вартість робіт і порядок розрахунків. Відповідно, аудитор є членом інвентаризаційної комісії і приймає безпосередню участь у інвентаризаційному процесі. За наслідками інвентаризації на підставі робочої документації, порівняльних відомостей, інвентаризаційних описів складається звіт аудитора, який містить детальні відомості про проведення інвентаризації, виявлені відхилення та порушення.

Вартою особливої уваги є інвентаризація (зокрема документація проведеної інвентаризації) в процесі судово-бухгалтерської експертизи.

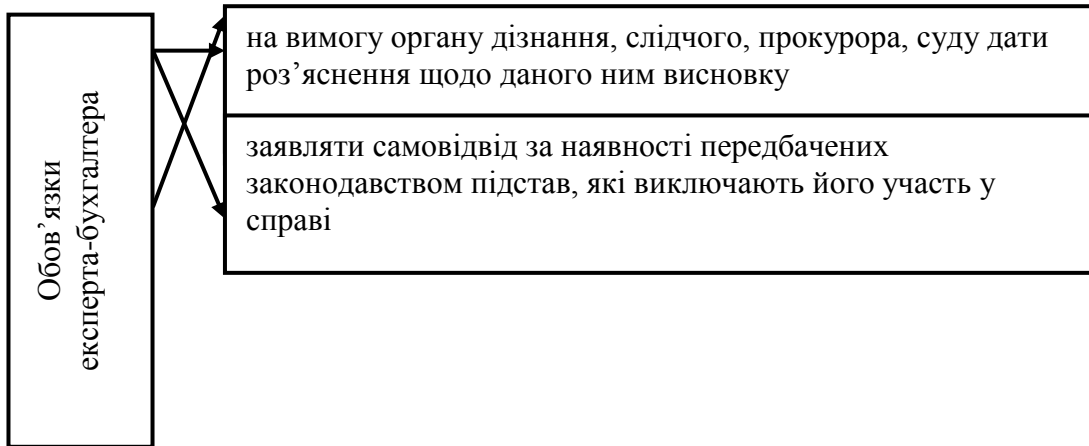
Судово-бухгалтерська експертиза – це процесуальна дія, що полягає у вивченні експертом-бухгалтером матеріалів справи в межах його спеціальних знань на завдання слідчого або суду з метою встановлення фактичних обставин кримінальної чи цивільної справи й надання експертного висновку [8]. Судово-бухгалтерську експертизу призначають в тому випадку, коли в процесі слідства перед слідчим постають питання, які може вирішити та обґрунтувати експерт-бухгалтер.

У Кримінально-процесуальному кодексі (як одному з нормативних документів, що регламентує здійснення судової експертизи) питання інвентаризації не відображено. У ст. 66 Кримінально-процесуального кодексу (далі Кодекс) зазначено, що особа, яка провадить дізнання, слідчий, прокурор і суд у справах, які перебувають в їх провадженні вправі викликати в порядку, встановленому Кодексом, будь-яких осіб як свідків і як потерпілих для допиту, або як експертів для дачі висновків; вимагати від підприємств, установ, організацій, посадових осіб, громадян пред'явлення предметів, які можуть встановити необхідні в справі фактичні дані; вимагати проведення ревізій. Виконання цих вимог є обов'язковим для всіх громадян, підприємств, установ і організацій [4].

Як свідчать результати дослідження, окремі вітчизняні вчені акцентують увагу на проведенні інвентаризації під час судово-бухгалтерської експертизи, але з нашої точки зору, дане питання є дискусійним, тому що предметом судово-бухгалтерської експертизи являються відображені в документах або облікових реєстрах господарські операції, що стали об'єктом вивчення, розслідування чи судового розгляду і щодо яких бухгалтер-експерт дає висновок на поставлені уповноваженим органом питання.

Відповідно до ст. 196 Кодексу при необхідності проведення експертизи слідчий складає мотивовану постанову, в якій вказує підстави для проведення експертизи, прізвище експерта або назву його установи, експертам якої доручається провести експертизу, питання, з яких експерт повинен дати висновок, об'єкти, які мають бути досліджені, а також зазначає матеріали, що пред'являються експертові для ознайомлення [4].

Згідно вимог Закону України «Про судову експертизу» експерт-бухгалтер має відповідні обов'язки (рис. 1) [7].



З огляду на це, до компетенції експерта-бухгалтера відноситься детальне дослідження матеріалів інвентаризації. Безпосереднє проведення інвентаризації належить до повноважень інвентаризаційної комісії підприємства.

У процесі судово-бухгалтерської експертизи експерт-бухгалтер, використовуючи знання в сфері бухгалтерського обліку та права, а також застосовуючи відповідні методи та методичні прийоми, повинен дослідити, проаналізувати і дати оцінку документації, складеної під час інвентаризації, встановити, чи підтверджуються документально вказані в акті інвентаризації нестачі, дати оцінку обчисленому розміру матеріальної шкоди, завданої у зв'язку з нестачею, порівняти матеріали інвентаризації з іншими документами. Застосування відповідних процедур сприятиме вирішенню питань, що поставлені слідчим перед експертом-бухгалтером (наприклад, завдання пов'язані з дослідженням повноти оприбуткування цінностей, нестачею матеріальних цінностей та збитків, виявлених ревізією, їх обґрунтуванням та ін.). Результати експертизи відображаються в експертному висновку, який в подальшому буде використовуватися в якості доказу для розслідування.

Вищенаведене вказує на важливість інвентаризаційного процесу та на надзвичайну відповідальність членів інвентаризаційної комісії при відображенні результатів даного прийому контролю в відповідних документах, які містять значну доказову силу. Навіть незначні погрішності в майбутньому можуть призвести до процесуально-судових дій, у зв'язку з чим члени інвентаризаційної комісії завжди повинні дотримуватися принципу об'єктивності та достовірності.

Висновки. За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що інвентаризація являється одним з прийомів контролю за збереженням, а в деяких випадках станом активів підприємства. Проведення інвентаризаційного процесу для всіх форм контролю здійснюється за чітко визначеною схемою. Але якісний зміст інвентаризації, який визначається метою і завданнями, що стоять перед суб'єктами здійснення та дослідження результатів інвентаризації, різний. Завдання аудиту – це скорочення недоліків і надання рекомендацій щодо їх усунення, аудитор прагне встановити істину, виступає помічником і захисником свого клієнта. А завданням судово-бухгалтерської експертизи є вивчення окремих недоліків, виявлених ревізією для документального обґрунтування позовних вимог, пред'явлених судово-слідчими органами до матеріально відповідальних осіб.

Анотація

У статті висвітлено сутність та основні завдання інвентаризації. Розглянуто особливості проведення інвентаризації та використання матеріалів даного прийому контролю під час проведення аудиту та судово-бухгалтерської експертизи.

Ключові слова: інвентаризація, контроль, аудит, судово-бухгалтерська експертиза.

Аннотация

В статье отражены сущность и основные задачи инвентаризации. Рассмотрены особенности проведения инвентаризации, а также использование материалов данного приема контроля при проведении аудита и судебно-бухгалтерской экспертизы.

Ключевые слова: инвентаризация, контроль, аудит, судебно-бухгалтерская экспертиза.

Annotation

This article reviews the nature and main tasks of inventory. The features of the inventory and use of materials of this admission control during the audit and forensic accounting.

Keywords: inventory, control, auditing, forensic accounting.

Список використаних джерел

1. Бардаш С. В. Інвентаризація: теорія, практика, компютеризація : наукове видання / С. В. Бардаш. – Житомир : ЖІТІ, 1999. – 372 с.
2. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків : затв. 11 серпня 1994 р. N 69 [Електронний ресурс] // Бухгалтерський облік – Бібліотека бухгалтерського обліку. - Режим доступу: <http://www.pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=93&ArtID=114>.
3. Контроль і ревізія : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Бутинець Ф. Ф., Виговська Н. Г., Малюга Н. М., Пертенко Н. І. ; за редакцією професора Ф.Ф. Бутинця. - 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП «Рута». – 2002. – 544 с.
4. Кримінально-процесуальний кодекс : затв. Законом Української РСР від 28 грудня 1960 року, офіц. текст зі змінами та доповненнями станом на 1 квітня 2009 р. // Кодекси України. – 2009. - № 4. – С. 3 – 316.
5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / пер. з англ. О. В. Селезньова, О. Л. Ольховікової, О. В. Гика, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківської, С. О. Куликова. – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2007. – 1172 с.
6. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125 [Електронний ресурс] // Юридичний онлайн довідник. – Режим доступу: <http://jurisconsult.net.ua/zakoni/151-zakon-ukrayini-pro-auditorsku-diyalnist.html>.
7. Про судову експертизу [Електронний ресурс] : Закон України від 09.09.2004 р. № 1992–IV // Законы Украины : информационно-правовой портал.–Режим доступу: http://uazakon.com/documents/date_6n/pg_gccsc.htm.
8. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. / за ред. Ф. Ф. Бутинця. - Житомир, 2004. – 460 с.