

ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ СУДОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ПРИ ВСТАНОВЛЕНІ НЕСТАЧІ ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ

Розглянуто основні принципи інвентаризації, обов'язкове проведення якої передбачено при встановленні нестачі ТМЦ. Удосконалено методичні підходи до проведення судово-економічної експертизи у цьому випадку з урахуванням оформлення матеріалів інвентаризації.

Ключові слова: *судово-економічна експертиза, інвентаризація, нестача, інвентаризаційний опис, матеріально відповідальна особа, порівняльна відомість, принципи, товарно-матеріальні цінності.*

Інвентаризація є основним методом контролю за збереженням товарно-матеріальних цінностей, основних засобів, коштів. Проводиться інвентаризація шляхом порівняння фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку. Під час проведення судово-економічної експертизи пропонуємо дотримуватись методичних підходів щодо документального підтвердження інвентаризації ТМЦ.

Питання, винесені на розгляд, досліджувалися такими вченими, як В. Д. Андреев, М. Т. Білуха, Ф. Ф. Бутинець, М. І. Камлик, В. М. Мурашко, Я. В. Соколов, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, О. А. Шпіг та ін. З кожним роком порядок інвентаризації переглядається, удосконалюється та вимагає все більшої уваги у вчених.

Метою статті є теоретичне обґрунтування засад інвентаризації та удосконалення методичних підходів до проведення судово-економічної експертизи при встановленні нестачі ТМЦ.

Завдання статті:

1. Окреслити основні принципи інвентаризації.
2. Удосконалити методичні підходи до проведення судово-економічної експертизи при встановленні нестачі ТМЦ.

На практиці зустрічається досить багато порушень та корисливих зловживань, пов'язаних з розкраданням матеріальних запасів, і основним джерелом інформації, яка надається експерту-економісту при цьому, є матеріали проведених інвентаризацій [4 с. 59].

Об'єктами інвентаризації є товарно-матеріальні цінності, грошові кошти, нематеріальні активи, основні засоби, документи та розрахунки між підприємствами.

Суб'єктами інвентаризації виступають усі учасники проведення: керівники підприємств, члени інвентаризаційної комісії, матеріально відповідальні особи. А також у передбачених законодавством випадках можуть і ревізорів під час проведення перевірки.

Принципи інвентаризації визначають порядок її організації та техніку здійснення, прийоми встановлення кількісної та якісної характеристики майна, його оцінку, місце інвентаризації в управлінському та обліковому процесах, а також у забезпеченні зберігання власності (таблиця 1).

Нами удосконалено принципи проведення інвентаризації через відповідальність та контроль,

сутність яких полягає в тому, що інвентаризація проводиться з метою контролю за збереженням ТМЦ, що знаходяться на зберіганні у матеріально відповідальній особі та відповідальність за належну організацію в проведенні інвентаризації ТМЦ.

Порядок проведення інвентаризації передбачено Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків [2].

Відповідно до Інструкції передбачені випадки, при яких проведення інвентаризації є обов'язковим (табл. 2).

Якісному проведенню інвентаризації сприяє її належна організація та ретельна підготовка. Необхідність проведення інвентаризації може виникнути у будь-який момент, тому на кожному підприємстві мають бути створені умови для її здійснення. Процедура проводиться в декілька етапів [5, с. 146-151]:

1. Організаційно-підготовчий етап (планування інвентаризації, створення інвентаризаційної комісії).
2. Етап перевірки (перевірка фактичної наявності активів та зобов'язань, умов їх зберігання та ін.).
3. Порівняльно-аналітичний етап (виявлення інвентаризаційних різниць, підтвердження оцінок об'єктів обліку).
4. Підсумковий етап (підтвердження результатів інвентаризації та відображення їх у регістрах бухгалтерського обліку).

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

Незалежно від підстав проведення інвентаризації, керівник підприємства видає наказ про призначення інвентаризації, у якому зазначає: строк проведення інвентаризації, об'єкти, які їй підлягають (ТМЦ, кошти, основні засоби), склад комісії та ін.

Перед початком інвентаризації матеріально відповідальна особа надає розписку, що всі витратні та прибуткові документи до початку інвентаризації відображені в товарних звітах та здані в бухгалтерію. Інвентаризація проводиться в присутності всіх членів

комісії та матеріально відповідальній особі. Однак матеріально відповідальна особа до складу інвентаризаційної комісії не входить. У деяких випадках проведення інвентаризації можливе без участі матеріально відповідальній особі (ухиляється від

проведення інвентаризації, не з'явилась, але була ознайомлена з наказом); у такому випадку комісія у складі, зазначеному в наказі про призначення інвентаризації, проводить інвентаризацію без участі матеріально відповідальній особі.

Таблиця 1. Основні принципи інвентаризації

№ п/п	Принципи	Характеристика	Автор
1.	Раптовість	Передбачає неочікуваність для матеріально відповідальних осіб перевірки їх дій з обліку і зберігання цінностей, що знаходяться в їх підзвіті	Бутинець Ф. Ф. [1 с. 253-255]
2.	Зіставність	Полягає в тому, що одиниці виміру, які застосовуються в обліку, повинні збігатись з одиницями виміру, що вказані в інвентаризаційних документах як за способом обчислення, так і за системою розрахунків	
3.	Плановість	Реалізується на підприємстві через систему внутрішньогосподарського планування кількості, видів і строків проведення інвентаризацій	
4.	Своєчасність	Має важливе значення для здійснення поточного контролю за роботою всіх матеріально відповідальних осіб і за збереженням власності.	
5.	Точність	Означає, що результати інвентаризації повинні достовірно відобразити фактичну наявність майна, його кількісні та якісні характеристики.	
6.	Об'єктивність	Забезпечує законність інвентаризації та полягає у виявленні причин та умов, які спричинили господарські порушення, нестачі або залишки	
7.	Неперервність	Полягає в тому, що інвентаризаційна робота повинна проводитись активно і неперервно, до повного встановлення фактичної наявності господарських засобів, отримання результатів інвентаризації та прийняття необхідних рішень	
8.	Повнота охоплення об'єктів	Інвентаризації підлягає все майно, як те, що належить підприємству, так і те, що йому не належить (знаходиться в оренді, на відповідальному зберіганні)	
9.	Ефективність	Передбачає, що кожна інвентаризація повинна закінчуватись прийняттям рішень і рекомендацій, загальним виявленням недоліків та впровадженням передового досвіду	
10.	Оперативність	Полягає в необхідності проведення інвентаризацій і оперативному виведенні її результатів	
11.	Економічність	Полягає в необхідності організації інвентаризаційного процесу так, щоб витрати на його проведення (трудові, матеріальні) були мінімальні та не створювали труднощів для забезпечення виробництва	
12.	Гласність	Полягає в тому, що результати проведених інвентаризацій слід обов'язково обговорювати на виробничих нарадах або зборах колективу підприємства.	
13.	Юридичне значення результатів інвентаризації	Передбачає суворе дотримання положень, що дозволяють відобразити результати інвентаризації в бухгалтерському обліку	
14.	Оцінки результатів	Передбачає прийняття необхідного рішення за виявленими під час інвентаризації відхиленнями.	
15.	Дотримання матеріальної відповідальності	Вимагає укладання між керівником підприємства і матеріально відповідальною особою договору, яким передбачається повна матеріальна відповідальність за цінності, що знаходяться на зберіганні матеріально відповідальної особи	
16.	Обов'язковість	Полягає в тому, що проведення інвентаризації регламентується чинними нормативними актами та інструкціями	
17.	Доцільність	Полягає в тому, що інформація, яка отримується після проведення інвентаризації, повинна мати конкретний економічний зміст, бути потрібною і корисною для прийняття управлінських рішень	
18.	Виховний вплив	Полягає в тому, що своєчасно і правильно проведені інвентаризації сприяють вихованню і підвищенню у матеріально відповідальних осіб почуття відповідальності за збереження майна	
19.	Документальне відображення результатів контролю	Результати інвентаризації повинні мати доказову силу для юридичного підтвердження її підсумків	
20.	Відповідальність	Полягає в тому, що за організацію проведення інвентаризації відповідальність несе керівник підприємства	
21.	Контроль	Полягає в тому, що інвентаризація проводиться з метою контролю за збереженням ТМЦ	Запропо-новано нами

Таблиця 2. Обов'язкове проведення інвентаризації*

№ п/п	Підстави проведення інвентаризації	Дата проведення
1.	При передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства	на дату події
2.	Перед складанням річної бухгалтерської звітності	не раніше 1 жовтня
3.	При зміні матеріально відповідальних осіб	на день прийому-передачі справ
4.	При встановленні фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей	на день встановлення таких фактів
5.	За судовим рішенням або на підставі належним чином оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення такої інвентаризації	у термін, зазначений у належним чином оформленому документі
6.	У разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха	на день після закінчення явищ
7.	При передачі підприємств та їх структурних підрозділів	на дату передачі
8.	У разі ліквідації підприємства	на дату прийняття рішення про ліквідацію

* Згруповано автором

При інвентаризації товарно-матеріальних цінностей їх переважають, обмірюють, підраховують. Усе це проводиться у порядку розміщення цінностей у певному приміщенні, з уникненням безладного переходу комісії від одного виду цінностей до іншого.

При зберіганні товарно-матеріальних цінностей у різних ізольованих приміщеннях у однієї матеріально відповідальної особи інвентаризація проводиться послідовно за місцями зберігання. Після перевірки цінностей вхід до приміщення пломбується і комісія переходить у наступне приміщення [2].

Законодавством України для оформлення матеріалів інвентаризації ТМЦ передбачені дві інвентаризаційні описи за формами №М-21 та №інв-3 [11;12].

Для визначення результатів інвентаризації бухгалтерія підприємства складає порівняльні відомості щодо цінностей, з яких встановлено відхилення від даних обліку - форма № інв. -19 [12].

За надлишками, нестачами і псуванням цінностей інвентаризаційна комісія повинна мати письмові пояснення матеріально відповідальних осіб.

У процесі регулювання інвентаризаційних різниць взаємний залік надлишків і нестач унаслідок пересортування може бути допущено лише щодо товарно-матеріальних цінностей однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що залишки і нестачі утворились за один і той самий період, що перевіряється, та в однієї і тієї ж самої особи, яка перевіряється [6, с. 75-76].

Для повного та об'єктивного проведення судово-економічної експертизи при встановленні нестачі ТМЦ експерту-економісту надають матеріали інвентаризації, а саме: договір про матеріальну відповідальність з матеріально відповідальною особою, наказ про призначення інвентаризації, інвентаризаційний опис, порівняльні відомості, пояснення, а також товарно-грошові звіти (з первинними документами, які підтверджують прибуткову та видаткову частини).

Матеріально-відповідальна особа за день або

тиждень (залежно від обсягу товарів) повинна скласти товарно-грошові звіти про рух товарів і тари. У товарно-грошовому звіті записуються залишки товарів і тари на початок дня, що відповідають залишкам, вказаним у попередньому товарно-грошовому звіті, дані про надходження і вибуття товарів і тари за день відповідно до первинних документів. Товарно-грошові звіти складаються у двох примірниках, підписуються матеріально відповідальною особою. Перший примірник звіту разом з первинними документами передаються в бухгалтерію, а другий – з позначкою бухгалтера залишається у матеріально відповідальній особі.

У ході проведення дослідження матеріалів інвентаризації експерт-економіст повинен дотримуватись методичних підходів (рис. 1).

Таким чином, на нашу думку, у ході проведення теоретичного дослідження було визначено основні документи оформлення матеріалів інвентаризації при встановленні нестачі ТМЦ. Запропоновано модель, яка, на нашу думку, є найбільш доцільною та ефективною при проведенні дослідження матеріалів інвентаризації.

Модель показує основні документи, які необхідно перевірити в ході проведення судово-економічної експертизи, та дає змогу побачити найбільш суттєві порушення в проведенні інвентаризації підприємствами під час встановлення нестачі ТМЦ.

1. Розвинуто основні принципи інвентаризації, які, на відміну від наявних, додатково уміщують принцип відповідальності та контроль. Необхідність впливає з того, що інвентаризація проводиться з метою контролю за збереженням ТМЦ, що знаходяться на зберіганні у матеріально відповідальній особі та відповідальність за належну організацію в проведенні інвентаризації ТМЦ у керівника підприємства та членів інвентаризаційної комісії.

2. Удосконалено методичні підходи до проведення судово-економічної експертизи при встановленні нестачі ТМЦ, яку варто доповнити переліком завдань

проведення судово-економічної експертизи по кожному із матеріалів інвентаризації. Це допоможе більш детально дослідити матеріали інвентаризації ТМЦ, провести судово-економічну експертизу якісно та об'єктивно.

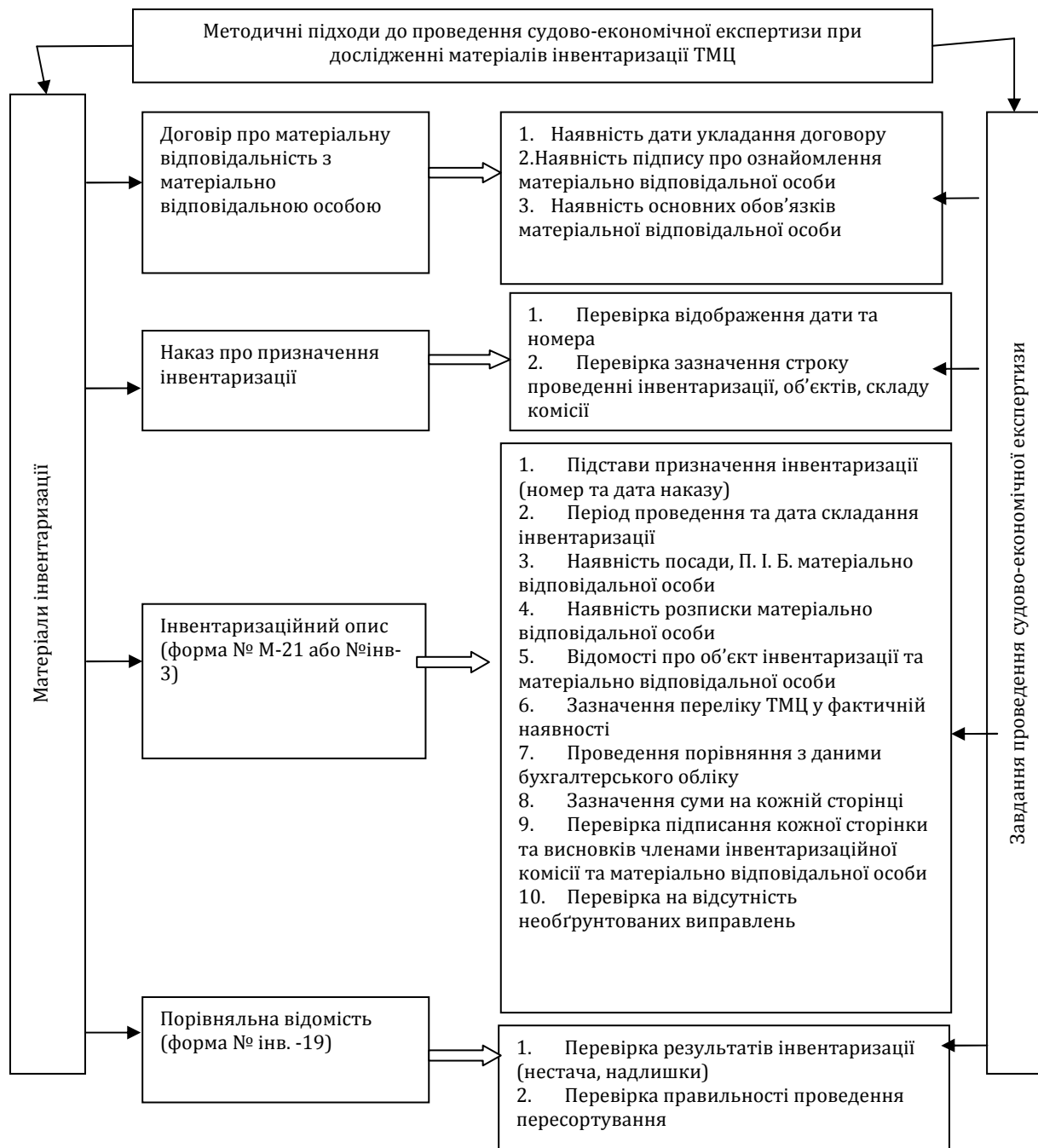


Рис. 1. Запропонована модель проведення судово-економічної експертизи при дослідженні матеріалів інвентаризації

Список літератури

1. Контроль і ревізія [Текст] : [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф. Ф. Бутинець, Н. Г. Виговська, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко. – Житомир. : ПП «Рута», 2002. – 544с.
2. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків [Електронний ресурс] : затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994р. № 69. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>.
3. Герасимова, О. С. Особливості методики проведення судово-економічної експертизи розрахунків з підзвітними особами [Текст] /

- О. С. Герасимова // *Управління розвитком*. – 2011. - № 17(114). – с. 55 - 57.
4. Волкова, І. А. Судово-бухгалтерська експертиза [Текст] : [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / Волкова І. А. – К. : Центр учбової літератури, 2009. - 84с.
 5. Організація бухгалтерського обліку [Текст] : [навч. посіб.] / Ю. Д. Чацкіс, Є. С. Гейер, О. А. Наумчук, І. О. Власова. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 564с.
 6. Сук Л. К. Контроль і ревізія [Текст] : [навч. посіб. для дистанційного навчання] / Сук Л. К. – К. : Університет «Україна», 2006. – 275с.
 7. Камлик, М. І. Судова бухгалтерія [Текст] : підручник. – вид. 2-ге, перероб. і доп. / Камлик М. І. – К., 2001. – 376с.
 8. Кеворкова, Ж. А. Судебно-бухгалтерська експертиза [Текст] : учеб. пособие. / Ж. А. Кеворкова, А. А. Савин. – М., 2007. – 129 с.
 9. Мумінова-Савіна, Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. -метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / Мумінова-Савіна Г. Г. – К. : КНЕУ, 2004. – 268с.
 10. Понікаров, В. Д. Судово-економічна експертиза [Текст] : навч. посібник / Понікаров В. Д. – Х., 2005. – 232с.
 11. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів [Електронний ресурс] : наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 193 : – Режим доступу : http://budstandart.com/read/document_body/id/3090519.
 12. Про затвердження форм первинної облікової документації для підприємств та організацій [Електронний ресурс] : постанова Державного комітету СРСР по статистиці від 28. 12. 1989 р. № 241– Режим доступу : <http://www.licasoft.com.ua/index.php/component/lica/?href=0&view=text&base=1&id=30873&menu=1>.

РЕЗЮМЕ

Шушко Ольга

Особенности проведения судебно-экономической экспертизы при установлении недостачи ТМЦ

Рассмотрены основные принципы инвентаризации, обязательное проведение которой предусмотрено при установлении недостачи ТМЦ. Улучшены методические подходы к проведению судебно-экономической экспертизы при установлении недостачи ТМЦ с учетом оформления материалов инвентаризации.

RESUME

Shushko Olga

Features of carrying out of judicial and economic examination at shortage establishment of inventories

The basic principles of the inventory are considered. Its obligatory conducting has to be done while establishing the shortage of inventories. The scheme of carrying out of judicial and economic examination is offered at establishment of shortage of inventories subject to all features of registration of inventory materials.

Стаття надійшла до редакції 16.10.2012 р.