

ЕКСПЕРТНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ ЛИШКІВ ТА НЕСТАЧ ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ З ВИКОРИСТАННЯМ «НЕОФІЦІЙНОЇ» БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ДОКУМЕНТАЦІЇ

В статті розглянуто сутність поняття «неофіційної» бухгалтерської документації та її склад як об'єкта експертного дослідження. Охарактеризовано особливості дослідження експертом лишків та нестач товарно-матеріальних цінностей з використанням «неофіційних» бухгалтерських документів як залученого фахівця під час проведення аудиту. Виділено та проаналізовано основні етапи експертного дослідження руху товарно-матеріальних цінностей з використанням «неофіційної» бухгалтерської документації.

Ключові слова: «неофіційна» бухгалтерська документація, експертне дослідження, товарно-матеріальні цінності.

CHENASH V. S., PODOKOPNA O. Y.
Khmelnitsky National University

EXPERT RESEARCH OF INVENTORY SURPLUSES AND SHORTAGES WITH “INFORMAL” ACCOUNTING DOCUMENTS

In the article considered the essence of the concept of “informal” accounting documents and its composition, as an object of expert research. It's described special aspects of expert research of inventory surpluses and shortage with “informal” accounting documents as professional involved in the audit. It's allocated and analyzed main stages of research the inventory turnover with “informal” accounting documents. It considered options for documentary checks “informal” accounting records which expert uses for identification documents as informal, to determine their affiliation to the subject of research and analysis of the movement of stocks according to the documents. The goal of research is the isolation and analysis of the main stages of expert research surplus and shortage of inventory using the “informal” accounting records as part of the audit of financial statements of the entity.

Keywords: “informal” accounting documents, expert research, inventory items.

Постановка проблеми. Система функціонування підприємств супроводжується безперервним кругообігом ресурсів, значне місце в яких займають товарно-матеріальні цінності. При цьому нестабільність та мінливість зовнішнього економічного середовища та законодавчого регулювання створює умови для зростання шахрайства зі звітністю на підприємстві. Проведення таких шахрайських дій неможливе без ведення так званої «неофіційної» бухгалтерії, тому якісне дослідження лишків та нестач запасів з використанням даних «неофіційної» бухгалтерської документації має суттєвий вплив на подальший висновок аудитора як щодо залишків товарно-матеріальних цінностей, так і достовірності фінансової звітності підприємства, а також фактів легалізації (відмивання) доходів отриманих злочинним шляхом та ухилення від сплати податків.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням методики дослідження лишків та нестач запасів з використанням неофіційної бухгалтерської документації присвячені праці вчених: Ш. І. Алібекова, Н. Ф. Водоп'яна, А. М. Лисинка, Е. Р. Россинської, О. О. Шушка, В. Д. Юрчишина та інших. Проте, проведений аналіз публікацій, окреслює ряд невирішених проблемних питань щодо загальних підходів до організації дослідження руху запасів з використанням «неофіційної» бухгалтерської документації, що потребують подальшого вивчення.

Формулювання цілей статті. Метою дослідження є виокремлення та аналіз основних етапів експертного дослідження лишків та нестач товарно-матеріальних цінностей з використанням «неофіційної» бухгалтерської документації в рамках проведення аудиту фінансової звітності суб'єкта господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Документація – це спосіб оформлення господарських операцій відповідними документами, призначений для первинного спостереження за господарськими операціями як обов'язкова умова відображення їх в обліку [1, с. 606]. При цьому, первинні документи повинні мати обов'язкові реквізити для надання їм юридичної сили і доказовості, тобто подальшого відображення в регістрах обліку та звітності [4].

Тобто до «неофіційних» бухгалтерських документів, а саме документів, що не є підставою для відображення в регістрах обліку і звітності, можна віднести недоброякісні документи, які у свою чергу поділяють на недоброякісні за формою та за змістом відображеної в них операції [5, с. 186].

До недоброякісних документів за формою належать неоформлені (або недооформлені) і неправильно оформлені документи, тобто з недотриманням вимог, щодо обов'язкових реквізитів. Згідно з п. 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» такими реквізитами є: назва документа, дата складання, назва підприємства, зміст, обсяг та одиниця виміру господарської операції, посади осіб та підписи, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення [2].

Документи, які неправильно відображають проведені операції, є підробленими. Їх поділяють на дві групи:

- фальсифіковані, до яких належать документи, що містять матеріальну фальсифікацію, тобто внесення змін до змісту підробленого документа (дописки, підчистки, травлення та інші);
- документи, що містять завідомо неправдиві відомості про характер, обсяг і подробиці виконаної операції або фіктивні документи. Тут додатково можна виокремити безтоварні документи – документи, якими оформлено фіктивний рух товарно-матеріальних цінностей, їх надходження або видачу [5, с. 187].

Крім цього, у процесі господарської діяльності керівники та матеріально-відповідальні особи можуть вести документи, які складаються в довільній формі, як правило, для оперативного взаємного звіряння, тобто документи «самообліку».

Склад «неофіційної» бухгалтерської документації представлено на рис. 1.



Рис. 1. Структура «неофіційної» бухгалтерської документації

При проведенні аудиту товарно-матеріальних цінностей, а саме дослідження їх нестач та лишків з використанням даних «неофіційної» бухгалтерської документації, аудитору варто залучити експерта. Це пов'язано з тим, що подібна перевірка є нетиповою для процедур аудиту, несе у собі високий рівень ризику та потребує спеціальних знань. Відповідно до МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» аудитор може залучити особу з експертними знаннями в спеціалізованій галузі бухгалтерського обліку чи аудиту, як окрему особу, не члена групи з надання впевненості, для вивчення певних питань та надання консультацій [3].

Співпраця аудитора та бухгалтера-експерта ґрунтується на укладеному договорі, між аудитором чи аудиторською фірмою та науково-дослідним інститутом експертних досліджень або окремим експертом, про проведення експертизи нестач та лишків з використанням «неофіційної» бухгалтерської документації. Укладання такого договору є початком процесу самої експертизи, який можна розділити на декілька етапів (рис. 2).

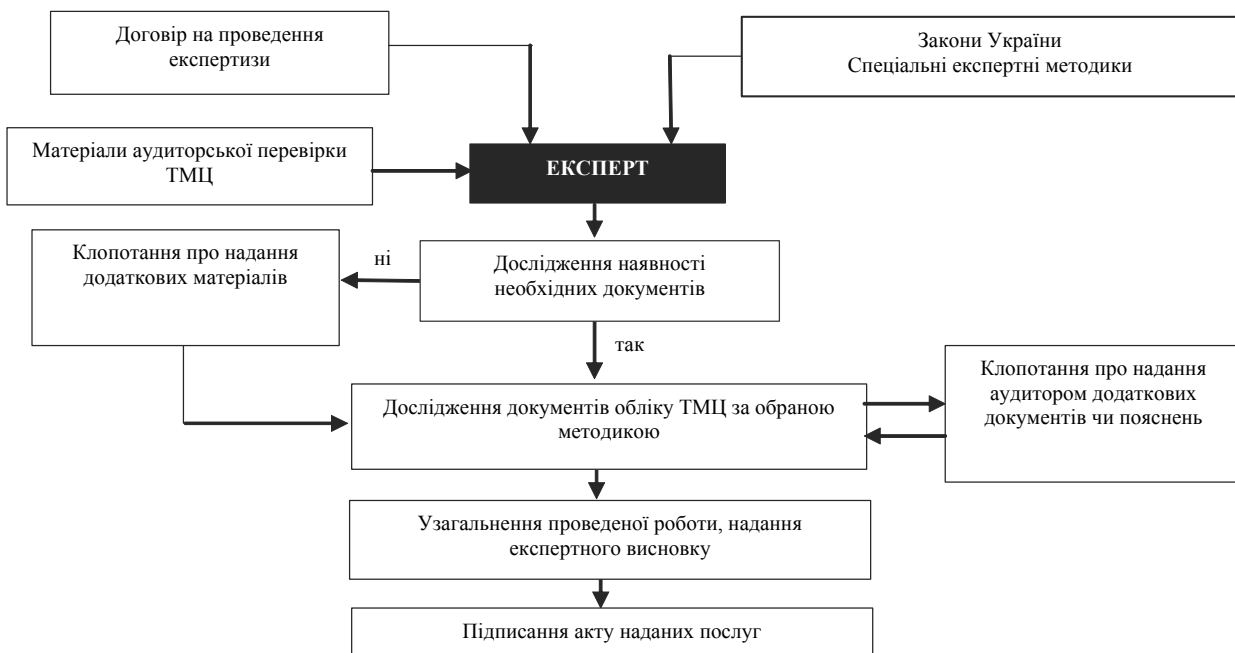


Рис. 2. Схема етапів проведення експертизи нестач та лишків товарно-матеріальних цінностей

В договорі міститься інформація щодо предмета економічної експертизи. Експертом аналізується інформація, отримана в ході аудиту руху товарно-матеріальних цінностей, що надає більш детальне

уявлення про предмет майбутнього дослідження. На цьому етапі вивчається інформація про наявні експертні методи, практику проведення експертиз за таким самим предметом дослідження.

Предметом дослідження нестач та лишків товарно-матеріальних цінностей є документальна обґрунтованість оформлення та відображення операцій з запасами. Відповідно до предмету дослідження, експертним завданням при вивченні неофіційної бухгалтерської документації є встановлення тотожності або відмінності чорнових записів від даних офіційного бухгалтерського обліку [1, с. 605].

Об'єктом експертного дослідження при вирішенні поставленого завдання будуть як офіційні так і «неофіційні» бухгалтерські документи, матеріали інвентаризації, акти ревізій, висновки експертів інших галузей тощо.

У подальшому експерт аналізує норми законодавчих актів у межах предмета дослідження та вивчає надані для експертної перевірки матеріали на приналежність їх до предмету перевірки та достатності для її проведення. Якщо на думку експерта наданих документів недостатньо, він заявляє клопотання до аудитора, що замовив дану експертизу про надання необхідних матеріалів. В разі незадоволення такого клопотання, тобто відсутності достатньої інформаційної бази для проведення дослідження та надання висновку, експерт може відмовитися від проведення такої експертизи шляхом надання повідомлення про неможливість надання висновку.

При розгляді документів бухгалтерського й податкового обліку та звітності, а також «неофіційних» документів, як об'єктів експертизи експерт вивчає їх з наукової точки зору та робить висновки, які не повинні виходити за межі його спеціальних знань: вказує на невідповідність в оформленні документів, наявність чи відсутність обов'язкових реквізитів, арифметичні помилки, невідповідність даних обліку й звітності. Неприпустимо надання експертом фінансово-господарським операціям юридичної оцінки [1, с. 605].

Для цього експерт використовує прийоми формальної, тобто та арифметичної перевірки. Крім цього, він може додатково залучати спеціалістів для надання консультацій чи експертів для проведення почеркознавчої (для ідентифікації виконавця рукописного тексту) та технічної (для встановлення фактів і способів внесення змін до документів) експертизи документів.

Результати дослідження неофіційної облікової документації по господарськими операціями з товарно-матеріальними цінностями експерт зобов'язаний співставити з даними бухгалтерського обліку за цими ж операціями. З цією метою зіставляються ці результати з даними бухгалтерського обліку, визначаються розбіжності між ними, з'ясовується їх сутність.

Таке дослідження дозволить встановити можливі причини виявлених під час інвентаризації нестач та лишків, конкретизувати періоди, коли такі причини мали місце, тобто виявлення розбіжностей, що слугуватиме основою для подальшого дослідження причин такої невідповідності та можливих фактів зловживання та перекручування показників бухгалтерського обліку. При цьому експерт використовує такі прийоми документального контролю як зіставлення, контрольний підрахунок залишків та аналіз щоденного руху товарно-матеріальних цінностей.

Контрольний підрахунок і зіставлення залишків полягає в підрахунку надходження і вибуття запасів, в розрізі окремих назв, за даними «неофіційних» документів з моменту попередньої інвентаризації та виведенням кінцевого залишку по кожному виду запасів. Отриманий залишок порівнюється (зіставляється) із залишком за даними бухгалтерського обліку. Крім цього вони можуть порівнюватися з даними останньої інвентаризації, для визначення відхилень. В результаті, можуть бути виявлені факти невідповідності залишків запасів за даними офіційних та неофіційних документів в загальному по кожному виду товарно-матеріальних цінностей.

Аналіз щоденного руху товарно-матеріальних цінностей, є більш детальним, ніж попередній. При даному типі дослідження він полягає в визначенні щоденного надходження та вибуття запасів за період, що перевіряється на основі даних «неофіційних» бухгалтерських документів та розраховується залишок на кінець кожного дня. При цьому усі ці дані проводяться в розрізі окремих об'єктів обліку товарно-матеріальних цінностей. Аналогічна процедура проводиться і за даними офіційних бухгалтерських документів. Отримані дані щоденного руху товарно-матеріальних цінностей за даними офіційної та «неофіційної» бухгалтерської документації зіставляються та, в результаті, експерт отримує дані про всі факти розбіжностей в періоді, що перевіряється за їхньою кількістю та сумою по кожній даті.

Також при дослідженні варто враховувати той факт, що використовуючи всі матеріали, що надані експертом (офіційні та неофіційні бухгалтерські документи), основою експертного висновку можуть бути виключно офіційні документи бухгалтерського обліку, а неофіційні слугуватимуть додатковим джерелом для проведення дослідження. Тобто, дослідження нестач та лишків товарно-матеріальних цінностей за даними неофіційної бухгалтерської документації не обмежуватиметься лише дослідженням руху запасів за ними та порівнянням з даними офіційного бухгалтерського обліку. Крім цього експерт повинен провести документальну перевірку й офіційних бухгалтерських документів на предмет відповідності оформлення первинних документів вимогам законодавства, повноти відображення наявних господарських операцій за даними первинного обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку, порівняння залишків запасів за даними обліку та акту проведеної інвентаризації тощо.

На заключному етапі експерт зіставляє результати проведених розрахунків зі значеннями відповідних економічних показників, дослідження яких є предметом експертизи. У разі, якщо результати збігаються, робиться висновок про документальне підтвердження значень певних економічних показників або про їх не підтвердження при наявності відхилень.

За результатами дослідження лишків та нестач товарно-матеріальних цінностей з використанням «неофіційної» бухгалтерської документації експерт надає умовний висновок в якому проведені розрахунки за записами, які містять «неофіційні» бухгалтерські документи висвітлюються в умовній формі. Тобто експертний висновок надається спираючись на дані офіційної бухгалтерської документації про розмір лишків та нестач товарно-матеріальних цінностей, але при цьому вказуються можливі лишки та нестачі запасів, якщо взяти до уваги дані «неофіційної» бухгалтерії.

У висновку проведеного експертного дослідження не надається юридична оцінка проведених операцій та не вказується на винність чи невинність певних осіб, так як це не входить в компетенцію експерта. Подальша оцінка отриманих результатів, тобто усіх виявлених та висвітлених у висновку експерта невідповідностей, проводиться аудитором, який замовив проведення такого експертного дослідження.

Співпраця аудитора та експерта завершується наданням останнім затвердженого експертного висновку та підписанням акту наданих послуг. Акт наданих послуг повинен бути складений відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Висновки. Підсумовуючи викладене, доцільно відзначити, що експертне дослідження лишків та нестач товарно-матеріальних цінностей з використанням «неофіційної» бухгалтерської документації в рамках проведення аудиту можна поділити на п'ять етапів:

- 1) ознайомлення з експертним завданням та матеріалами справи, подання клопотань до аудитора про надання додаткових матеріалів та вирішення інших організаційних питань;
- 2) обрання схеми та методики дослідження відповідно до поставлених завдань, складання плану дослідження;
- 3) підбір і опрацювання необхідних законодавчих та нормативних актів, чинних у період, щодо якого будуть проводитися дослідження;
- 4) процес дослідження наданих офіційних та неофіційних бухгалтерських документів із застосуванням обраної методики та методів документального дослідження;
- 5) узагальнення отриманих результатів проведеного дослідження шляхом складання та затвердження умовного висновку експерта.

Література

1. Водоп'ян Н. Ф. Особливості проведення економічних досліджень неофіційної бухгалтерської документації [Електронний ресурс] / Н. Ф. Водоп'ян, А. М. Лисенко // Теорія та практика судової експертизи і криміналістики. – 2011. – Вип. 11. – С. 604–608. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Trsek_2011_11_86.
2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 року № 996-XIV (зі змінами і доповненнями від 03.11.2016 року № 1724-VIII) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – 2014. – Режим доступу : http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf.
4. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 року № 88 (зі змінами і доповненнями від 30.09.2014 року № 987): [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>
5. Шушко О. О. Особливості дослідження первинних документів [Електронний ресурс] / О. О. Шушко // Криміналістичний вісник. – 2014. – № 2. – С. 184–189. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/krvis_2014_2_29.

Надійшла 10.05.2017; рецензент: д. е. н. Войнаренко М. П.