

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-42-49>

УДК 567.24(078)

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ ВІЙСЬКОВОГО МАЙНА У ЗБРОЙНИХ СИЛАХ УКРАЇНИ ТА ДОСЛІДЖЕННЯ ЇЇ РЕЗУЛЬТАТІВ ПРИ ПРОВЕДЕННІ СУДОВИХ ЕКОНОМІЧНИХ ЕКСПЕРТИЗ

INVENTORY OF MILITARY PROPERTY IN THE ARMED FORCES OF UKRAINE AND RESEARCH OF ITS RESULTS IN THE CONDUCT OF FORENSIC ECONOMIC EXAMINATIONS

Помірча Олена Миколаївна

кандидат економічних наук, доцент,
Львівський науково-дослідний експертно-криміналістичний центр
Міністерства внутрішніх справ України

Olena Pomircha

Lviv Research Expert and Forensic Center of the Ministry
of Internal Affairs of Ukraine

В даному дослідженні розкриваються проблеми, пов'язані із документальним підтвердженням результатів інвентаризації військового майна у військових частинах Збройних сил України при проведенні судових економічних експертиз. При проведенні дослідження, експертами вивчаються документи, які стосуються інвентаризації військового майна та документи, які відображають його рух, придбання, та вибуття протягом усього досліджуваного періоду. Проблемними питаннями в першу чергу є організація проведення інвентаризації, оформлення відповідних результатів проведеної інвентаризації та відповідність результатів інвентаризації документам бухгалтерського обліку та звітності. Важливим для документального підтвердження результатів інвентаризації є точність, правильність та коректність оформлення документів, які відображають рух матеріальних цінностей в міжінвентаризаційний період, відображення всіх господарських операцій із придбання, руху, списання та вибуття майна в первинних документах, реєстрах бухгалтерського обліку та звітності.

Ключові слова: акт інвентаризації бухгалтерська документація, інвентаризація, інвентаризаційний опис, міжінвентаризаційний період, облік та рух військового майна, результати інвентаризації.

This study reveals the problems associated with the documentary confirmation of the results of the inventory of military property in the military units of the Armed Forces of Ukraine when conducting forensic economic examinations. When conducting the research, the experts study the documents related to the conducted inventory of military property and documents that reflect its movement, acquisition, and disposal during the entire researched period. First of all, the problematic issues are the organization of the inventory, the registration of the corresponding results of the inventory and the compliance of the inventory results with the accounting and reporting documents. The inventory is primarily a check of the actual availability, quantity, quality and completeness of military property at military facilities, as well as checking the results with accounting data: accounting registers, documents of an auxiliary nature, the registration of which is carried out according to the appropriate forms. The inventory is conducted in order to ensure the reliability of accounting and financial reporting data. Important for documentary confirmation of inventory results is the accuracy, correctness and correctness of documents that reflect the movement of material values in the inter-inventory period, the reflection of all economic transactions of acquisition, movement, write-off and disposal of property in primary documents, accounting registers and reporting. Improperness, inaccuracy, and improper design of accounting documentation make it impossible for forensic experts to confirm the results of the inventory. The absence or discrepancy in the records of analytical accounting and the results of the conducted inventory indicates an unsatisfactory state of accounting, or deliberate concealment of abuses. Therefore, documentary confirmation of shortages (surpluses) of military property is possible if all documents that reflect the results of the inventory and documents that reflect the movement of military property during the inter-inventory period are presented to the research in full and properly executed.

Keywords: inventory act, accounting documentation, inventory, inventory description, inter-inventory period, accounting and movement of military property, inventory results.

Постановка проблеми. Облік матеріальних цінностей, які належать суб'єктам господарювання різної форми власності є досить об'ємним, відповідальним процесом, який потребує від керівництва, працівників бухгалтерії та матеріально-відповідальних осіб компетентності, професійності, відповідальності при оформленні документів, які відображають придбання, облік та рух матеріальних цінностей.

При проведенні судових експертиз, які стосуються документального підтвердження нестачі матеріальних цінностей виникає досить серйозні проблеми із аналізом результатів інвентаризації, відповідності бухгалтерських документів первинній документації. Основною проблемою постає неправильність або некоректність оформлення документів, що відображають придбання та рух та вибуття матеріальних цінностей та відповідність їх вимогам нормативно-правових актів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. При дослідженні процесів інвентаризації та дослідження її результатів було проаналізовано праці: Глібко В. М., Максимова В. Ф., Кузіна З. В., Стиренко Л. М., Степова Т. Г., Смержанюк Т. П. Також було проаналізовано судові рішення у справах документального підтвердження нестач товарно-матеріальних цінностей та завдання матеріальних збитків підприємствам та організаціям різних форм власності.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Проблеми документального підтвердження нестачі, виявленої під час проведення інвентаризації військового майна при проведенні судових економічних експертиз недостатньо висвітлена в працях вітчизняних науковців і потребує більш поглибленого підходу.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Ціллю даного дослідження є розкриття проблем, пов'язаних із документальним підтвердженням нестачі майна, в тому числі військового майна під час проведення інвентаризації у військових частинах Збройних сил України.

В процесі дослідження даної теми, було виявлено ряд факторів, які впливають на висновок експерта, в тому числі правильність оформлення всіх матеріалів проведеної інвентаризації та відповідність бухгалтерських документів вимогам нормативно-правових актів.

Виклад основного матеріалу. Інвентаризація – це перевірка (контроль), що дає

можливість проаналізувати наявність, рух матеріальних цінностей, які знаходяться на відповідальному зберіганні матеріально-відповідальних осіб в межах суб'єкта господарювання та виявити розбіжності або відхилення між даними бухгалтерського обліку та фактичною наявністю активів суб'єкта господарювання.

Інвентаризація військового майна – перевірка інвентаризаційною комісією фактичної наявності, кількості, якісного стану (категорійності) і комплектності військового майна у підрозділах, на складах, в їдальнях, в парках, майстернях та на інших об'єктах військового (корабельного) господарства, а також звіряння отриманих результатів з даними книг або карток обліку матеріальних цінностей, звітів, службових листів тощо [1].

Під час інвентаризації військового майна перевіряється і документально підтверджується його наявність, стан, рух, відповідність критеріям та забезпечення достовірності даних результатів проведеної інвентаризації даним бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Інвентаризація військового майна поділяється на планову, яка проводиться за видами військового майна [1]:

- пального, інших пально-мастильних матеріалів і спеціальних рідин – не менше одного разу на місяць;
- тварин, птиці та сімей бджіл не менше одного разу на квартал;
- аеродромних, комунальних та інших об'єктів нерухомого майна – один раз на два роки;
- інших видів військового майна – один раз на рік (станом на 1 січня).

Позапланова інвентаризація військового майна проводиться обов'язково у разі:

- приймання (здачі) посади матеріально відповідальними особами;
- передачі, перепідпорядкування, переходу військової частини на матеріально-технічне забезпечення в іншій військовій частині, розформування військової частини; відчуження військового майна, його передачі в оренду (щодо майна, яке відчужується або передається);
- установлення фактів зловживань службовим становищем, інших службових порушень, крадіжок або зіпсування майна, а також за рішенням органу досудового розслідування, прокурора або суду; виникнення катастрофи, аварії, пожежі або стихійного лиха.

Документом, який регламентує облік, зберігання та рух військового майна є Порядок організації бухгалтерського обліку у військовій частині, який затверджується наказом командира частини. Відповідно до даного документа, відповідальність за організацію бухгалтерського обліку у військовій частині та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого строку несе командир військової частини шляхом видавання відповідних наказів. Командир військової частини зобов'язаний створити всі необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку та виконання всіма підрозділами, службами та працівниками вимог керівника фінансової служби щодо дотримання порядку оформлення та подання первинних документів для відображення їх за бухгалтерським обліком. Також відповідно вимог, викладених у Порядку організації бухгалтерського обліку у військовій частині, заступники командира військової частини, начальники служб забезпечення та особи, які виконують їх обов'язки, зобов'язані: керувати веденням обліку військового майна за визначеною номенклатурою та забезпечувати документальне оформлення його руху у військовій частині; надавати до фінансово-економічної служби військової частини первинні документи для відображення їх за бухгалтерським обліком у суворій відповідності до графіку документообігу облікових документів; не рідше одного разу на місяць проводити звірку даних обліку військового майна в підрозділах, на складі та на інших об'єктах військового господарства військової частини з даними обліку військового майна служби забезпечення, а також здійснювати періодичну, але не рідше одного разу на квартал, звірку даних обліку служби забезпечення з даними бухгалтерського обліку; вживати заходів щодо усунення розбіжностей облікових даних, недоліків та порушень у питаннях ведення обліку військового майна, документального оформлення його руху у військовій частині, виявлених за результатами аудиторських перевірок (інвентаризацій), які проводились у військовій частині за напрямом діяльності.

Для реалізації єдиного підходу до ведення бухгалтерського обліку активів їх облік здійснюється на відповідних рахунках (субрахунках) плану рахунків з деталізацією аналітичної інформації в розрізі служб забезпечення (окремих номенклатур військового майна),

структурних підрозділів військової частини, матеріально відповідальних осіб, кодів програмної класифікації видатків тощо.

Відповідно до Порядку організації бухгалтерського обліку у військовій частині відображається інформація щодо вимог до проведення планової та позапланової інвентаризації військового майна. Інвентаризація військового майна здійснюється складом інвентаризаційної комісії та підкомісії, створених на підставі відповідного наказу командира частини. У своїй роботі інвентаризаційні комісії повинні керуватися вимогами Постанови [1], іншими нормативно-правовими актами держави, наказами Міністерства оборони України, а також вказівками та роз'ясненнями служб забезпечення органів військового управління. Проведення позапланової інвентаризації є обов'язковою, якщо відбулася зміна матеріально-відповідальних осіб.

На відповідних посадових (службових) осіб військової частини, покладається матеріальна відповідальність збереження переданого їм військового майна. Матеріально-відповідальні особи військової частини забезпечують: належне зберігання отриманого майна; правильне і коректне оформлення всіх облікових документів, що ведуться на місцях відповідального зберігання; фіксування руху майна в середині підрозділу з обов'язковим відображенням операцій в облікових реєстрах підрозділу; видачу майна тільки на підставі належним чином оформлених первинних документів за підписом начальника відповідної служби та начальника фінансово-економічної служби.

Відповідно пункту 20 Постанови [1]: «Результати інвентаризації за кожним видом військового майна відображаються у інвентаризаційному описі окремо за місцезнаходженням цього майна і за матеріально відповідальними особами.

В інвентаризаційному описі зазначається: найменування військового майна; одиниця виміру; кількість, якість (категорійність) військового майна за даними облікових документів; фактична наявність військового майна, його якість (категорійність); обсяг нестачі та надлишку військового майна; обсяг надлишкового військового майна. В інвентаризаційному описі озброєння, військової та спеціальної техніки обов'язково зазначаються заводські номери цього майна».

Результати проведеної інвентаризації оформляються актом, до якого додаються інвентаризаційні описи. Документи підпи-

суються головою і членами інвентаризаційної комісії та подаються для ознайомлення командирам (керівникам) відповідних служб.

У випадку встановлення за результатами проведеної інвентаризації надлишків або нестач від матеріально-відповідальних осіб збираються пояснення, які разом із актом, інвентаризаційними описами, оригіналами облікових документів подаються на затвердження командира (начальнику) військової частини.

Надлишок військового майна, згідно з абзацом 5 пункту 2 Положення [1] – це виявлене за результатами інвентаризації наявне військове майно, що не обліковано за даними облікових документів.

Нестача військового майна, відповідно до абзацу 6 пункту 2 Положення [1] – це перевищення кількісних показників обсягу військового майна за даними облікових документів над даними про його фактичну наявність, установленними під час інвентаризації.

В свою чергу, якщо в результаті проведеної інвентаризації було виявлено надлишки, або нестача, з метою встановлення їх причин командир (начальник) військової частини призначає розслідування задля визначення розміру матеріальної шкоди (збитку) та виявлення винних осіб. Розслідування не проводиться, якщо причини, розмір шкоди та винних осіб встановлено в ході інвентаризації.

Проведення експертних досліджень нестач, надлишків військового майна у військовій частині провадиться експертом-економістом шляхом перевірки руху такого майна за міжінвентаризаційний період, тобто від попередньої інвентаризації до інвентаризації на момент перевірки, на підставі наданих документів у розрізі матеріально – відповідальних осіб [7, 8].

Досліджуючи документи бухгалтерського обліку в якості об'єкта дослідження судово-економічної експертизи, експерт повинен вивчати та оцінювати їх з наукової точки зору, в тому числі вказувати в своєму дослідженні на неправильність, некоректність оформлення документів, відсутність обов'язкових реквізитів, арифметичні помилки [7; 8].

При проведенні експертизи, судовим експертом досліджуються операції по надходженню, переміщенню та вибуття майна військової частини. Всі вище зазначені операції повинні бути підтверджені первинними документами, які повинні містити обов'язкові реквізити, відповідно до вимог Закону України [4].

Облікові документи поділяються на первинні документи, облікові реєстри, документи допоміжного характеру, оформлення яких здійснюється за відповідними формами.

Відповідно до Інструкції з обліку військового майна у Збройних Силах України [3], первинними документами є накладні, вимоги, відомості, акти, атестати та інші документи, які призначені для оформлення і підтвердження здійснених господарських операцій, що пов'язані з рухом і зміною вартісного та якісного (технічного) стану військового майна, і є підставою для записів облікових даних в облікових реєстрах. Будь-який первинний бухгалтерський документ повинен відображати дані про фактично проведену операцію, складатися своєчасно та нести достовірну інформацію.

Обліковими реєстрами є книги, картки обліку військового майна, картки обліку військового майна особистого користування та інші носії спеціального формату (паперові, електронні), які призначені для відображення наявності, руху і якісного (технічного) стану військового майна (його вартості) за визначений період.

Облікові реєстри та зведені бухгалтерські документи мають повинні бути правильно та своєчасно заповнені. Дані відображені в них повинні відповідати первинним документам.

Документами допоміжного характеру є зведені та інші відомості, листи, розкладки продуктів, стелажні ярлики та інші документи, які сприяють виконанню операцій, пов'язаних з рухом, зміною вартісного та якісного (технічного) стану військового майна.

При проведенні експертного дослідження нестачі військового майна, експерт застосовує методи документальної перевірки та зіставлення. Важливою частиною документальної перевірки є встановлення відповідності операцій, які відображені у документах, нормативним актам.

Експерт також повинен перевірити чи не суперечить зміст операцій, відображених в документах, їх оформлення існуючим нормативним-правовим актам та інструкціям.

В процесі проведення дослідження експерт повинен зіставляти бухгалтерські документи з журналами-ордерами, меморіальними ордерами, відомостями та іншими обліковими реєстрами, щоб встановити правильність їх заповнення. Усі записи в облікових реєстрах повинні підтверджуватися первинними бухгалтерськими документами.

При проведенні експертного дослідження судовими експертами визначаються наступні недоліки, пов'язані із оформленням докумен-

тів, які відображають рух матеріальних цінностей в міжінвентаризаційний період, а саме: невідповідність найменувань майна в різних документах бухгалтерського обліку, звітності та первинних документах; відмінність у кодах номенклатури; наявні в документах виправлення; відсутність підписів осіб відповідальних за оформлення документів; розбіжності в представлених на дослідження документах; відсутність інформації про місця зберігання та інше.

Висновки. Основною проблемою, яка стоїть перед судовим експертом є перевірка відповідності результатів інвентаризації, відображених в інвентаризаційних описах (актах), протоколах інвентаризаційних комісій із бухгалтерськими документами, в яких повинна відобразитися виявлена в результаті інвентаризації нестача військового майна, яке обліковується у військових частинах Збройних сил України.

Найголовнішою проблемою документального підтвердження нестачі військового майна в процесі експертного дослідження є відсутність або розбіжність в записах аналітичного обліку та результатів проведеної інвентаризації, що в свою чергу свідчить про незадовільний стан бухгалтерського обліку, або умисне приховування зловживань.

Отже, документальне підтвердження нестач військового майна можливе, якщо на дослідження представлені в повному обсязі належним чином оформлені всі документи, які відображають результати проведеної інвентаризації та документи, які відображають рух такого майна протягом міжінвентаризаційного періоду.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Положення про інвентаризацію військового майна у Збройних Силах: Постанова Кабінету Міністрів України від 03.05.2000 № 748.
2. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879.
3. Про затвердження Інструкції з обліку військового майна у Збройних Силах України: Наказ Міністерства оборони України від 17.08.2017 № 440.
4. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 966-XIV.
5. Глібко В. М. Поняття, порядок проведення та оцінка матеріалів інвентаризації. *Теорія і практика правознавства*. 2015. № 1 (7). С. 1–9.
6. Максимова В. Ф., Кузіна З. В., Стиренко Л. М., Степова Т. Г. Облік у галузях економіки : навч. посіб. / За ред. в В. Ф. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 496 с.
7. Корнеєва Н. М. Основні положення проведення судово-економічних експертиз : навчально-методичний посібник. ДНДЕКЦ МВС України, 2009. 52с .
8. Кушакова Н. О., Саніна Т. О., Череди́нченко А. П. Судово-економічна експертиза : посібник. ДНДІСЕ МЮ України, 2006. 207с.

REFERENCES:

1. Polozhennia pro inventaryzatsiiu viiskovoho maina u Zbroinykh Sylakh: Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy vid 03.05.2000 № 748. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/748-2000-%D0%BF#Text>.
2. Polozhennia pro inventaryzatsiiu aktyviv ta zoboviazan: Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 02.09.2014 № 879. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>.
3. Pro zatverdzhennia Instruktzii z obliku viiskovoho maina u Zbroinykh Sylakh Ukrainy: Nakaz Ministerstva oborony Ukrainy vid 17.08.2017 № 440. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1192-17#Text>.
4. Pro bukhhalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 № 966. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
5. Hlibko V. M. (2015) Poniattia, poriadok provedennia ta otsinka materialiv inventaryzatsii [Concept, procedure and assessment of inventory materials]. *Teoriia i praktyka pravoznavstva*, vol. 1 (7), pp. 1–9.
6. Maksimova V. F., Kuzina Z. V., Styrenko L. M., Stepova T. H. (2010) Oblik u haluziakh ekonomiky: navch. posib [Accounting in the branches of the economy: tutorial]. Kyiv: Tsentri uchbovoi literatury. (in Ukrainian)
7. Korneieva N. M. (2009) Osnovni polozhennia provedennia sudovo-ekonomichnykh ekspertyz: navchalno-metodychnyi posibnyk [The main provisions of conducting forensic and economic examinations: educational and methodological manual]. DNDEKT MVS Ukrainy. (in Ukrainian)
8. Kushakova N. O., Sanina T. O., Cherednychenko A. P. (2006) Sudovo-ekonomichna ekspertyza: posibnyk [Forensic economic examination: manual]. DNDISE Mlu Ukrainy. (in Ukrainian)