



**ОЗЕРАН А.В.**

доктор економічних наук, професор  
кафедри обліку і оподаткування, ДВНЗ  
«Київський національний економічний  
університет ім. Вадима Гетьмана»,  
м. Київ, Україна

**ОЗЕРАН В.О.**

кандидат економічних наук, професор,  
ТОВ аудиторська фірма «УкрЗахідАудит»,  
м. Львів, Україна

### **ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ РОЗРАХУНКІВ І ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ПРИ ПРОВЕДЕННІ АУДИТУ В ІНВЕСТИЦІЙНИХ ФОНДАХ І КОМПАНІЯХ ТА ДУМКА АУДИТОРА**

Одним із восьми загальновідомих елементів методу бухгалтерського обліку є інвентаризація, про сутність та роль якої в системі господарювання протягом багатьох років писали та продовжують писати сотні вітчизняних та зарубіжних вчених і практиків, так як проведення інвентаризації забезпечує перевірку та достовірність даних бухгалтерського обліку про наявність, фізичний стан і оцінку активів, капіталу, інвестицій, розрахунків, резервів та зобов'язань для підтвердження показників фінансової звітності.

Порядок проведення інвентаризації суб'єктами господарювання в Україні регламентується Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України 02.09.2014 р. № 879, в якому наголошується, що дане Положення «застосовується юридичними особами, створеними відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також представництвами іноземних суб'єктів господарської діяльності» [3].

В інших законодавчих та нормативних актах України, таких як: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [1], Постанова Кабінету міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 «Порядок подання фінансової звітності» [2], які є базовими, для проведення аудиту фінансової звітності, питання інвентаризації займають одне із центральних місць.

Так, стаття 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» трактує, що для «забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів і зобов'язань, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством» [1].

У пункті 12 Постанови Кабінету міністрів України «Порядок подання фінансової звітності» наголошується, що «перед складанням річної фінансової звітності обов'язкове проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства» [2].

У законодавчих і нормативних документах, що регламентують діяльність інвестиційних фондів та компаній, а саме: у Положення про інвестиційні фонди та інвестиційні компанії [4] та Законі України «Про інститути спільного інвестування» [5], ми не знаходимо ніяких вказівок щодо порядку чи особливостей проведення в них інвентаризації. Отже, у даному питанні вони повинні користуватися такими нормативними документами: Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [1], Постановою Кабінету міністрів України «Порядок подання фінансової звітності» [2], Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань [3].

Враховуючи особливості діяльності інвестиційних фондів і компаній, у них, як правило, відсутні суттєві залишки матеріальних цінностей, які перед складанням річної



фінансової звітності підлягали б обов'язковій інвентаризації. Значне місце у валюті балансу інвестиційних фондів і компаній становить дебіторська та кредиторська заборгованість, яка також підлягає обов'язковій інвентаризації. Про це аргументовано доведено у діючому Положенні [3], де говориться, що:

«Інвентаризація дебіторської та кредиторської заборгованостей полягає у звірці документів і записів у реєстрах обліку і перевірці обґрунтованості сум, відображених на відповідних рахунках, та оформлюється актом інвентаризації.

При інвентаризації усім дебіторам підприємства-кредитори повинні передати виписки з аналітичних рахунків про їх заборгованість, які пред'являються інвентаризаційній комісії (робочій інвентаризаційній комісії) для підтвердження реальності заборгованості. Підприємства-дебітори мають підтвердити заборгованість або заявити свої заперечення. В окремих випадках, коли до кінця звітної періоду розбіжності не усунені або залишились нез'ясованими, розрахунки з дебіторами і кредиторами відображаються кожною стороною в сумах, що випливають із записів у бухгалтерському обліку і визнаються нею правильними.

Дебіторська і кредиторська заборгованості перевіряються щодо дотримання строку позовної давності, обґрунтованості сум, які обліковуються на рахунках обліку розрахунків з покупцями, замовниками, постачальниками, підрядниками, одержаних і виданих векселів, одержаних позикових коштів, наданих кредитів (позик), з підзвітними особами, депонентами, іншими дебіторами і кредиторами».

При підготовці звіту в аудитора в даному випадку виникає питання: «Чи вправі аудитор у звіті за результатами проведеного аудиту річної фінансової звітності інвестиційного фонду чи компанії модифікувати думку, якщо на момент проведення аудиту не було проведено інвентаризацію дебіторської і кредиторської заборгованості та відсутня звірка з контрагентами?». На наш погляд, з врахуванням вимог чинного законодавства України, аудитор повинен модифікувати думку із застереженням. У той же час, Міжнародні стандарти аудиту [7] це питання трактують зовсім по іншому.

Згідно МСА 505 «Зовнішні підтвердження» [7, с. 463] для кожного випадку відсутності відповіді аудитор повинен виконати альтернативні аудиторські процедури для отримання доречних та надійних аудиторських доказів (параграфи А18–А19). При цьому, відповідь на звернення щодо позитивного підтвердження необхідна для отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі.

У параграфі А18 приведені приклади альтернативних аудиторських процедур, які аудитор може виконати, включають:

- для залишків на рахунках дебіторської заборгованості – перевірку конкретних подальших надходжень грошових коштів, документів з відвантаження та продажу незадовго до кінця періоду;

- для залишків на рахунках кредиторської заборгованості – перевірку подальших грошових виплат або кореспонденції, отриманої від третіх сторін, а також інших записів, таких як накладні.

Пункт 11 МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» [7, с. 748] говорить, що для того щоб сформувати думку, аудитор повинен визначити, чи отримав він обґрунтовану впевненість щодо відсутності у фінансовій звітності в цілому суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки. Такий висновок повинен враховувати думку аудитора відповідно до МСА 330 [7, с. 372] «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» щодо того, чи були отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі.

Відповідно до МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» [7, с. 829] аудитор модифікує думку в разі, якщо:

- аудитор доходить висновку на основі отриманих аудиторських доказів, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення (параграфи А2–А7); або



- аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень (параграфи А8–А12).

У підсумку, параграф А9 МСА 705 наголошує, що неможливість виконати конкретну процедуру не являє собою обмеження обсягу аудиту, якщо аудитор спроможний отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі через виконання альтернативних процедур. Якщо це неможливо, то застосовуються вимоги параграфів 7(b) і 9–10. Обмеження, встановлені управлінським персоналом, можуть мати інші наслідки для аудиту, наприклад впливати на оцінку аудитором ризиків шахрайства та розгляду питання щодо доречності продовження виконання завдання.

З викладеного вище можна зробити висновок, що проблема висловлення думки аудитором у звіті без зауважень чи модифікованої щодо інвентаризації дебіторської та кредиторської заборгованості та застосування альтернативних процедур залишається дискусійною і потребує подальших досліджень, так як чинне законодавство України на даний час вступає у протиріччя з Міжнародними стандартами аудиту.

#### Список використаних джерел

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Сайт Верховної Ради України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.
2. Постанова Кабінету міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 «Порядок подання фінансової звітності». Сайт Верховної Ради України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text>.
3. Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України 02.09.2014 р. № 879. Сайт Верховної Ради України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text>.
4. Положення про інвестиційні фонди та інвестиційні компанії. Затв. Указом Президента України від 19.02.1994 р. № 55/94. Сайт Верховної Ради України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/55/94#Text>.
5. Закон України «Про інститути спільного інвестування» від 5.07.2012 р. № 5080-VI. Сайт Верховної Ради України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5080-17#Text>.
6. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII. Сайт Верховної Ради України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.
7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. Частина I. Сайт Верховної Ради України // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017-%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017-%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201(1).pdf).