

## СОЦІАЛЬНЕ ЗНАЧЕННЯ ЗАХИСНОЇ ФУНКЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*Обґрунтовується соціальна цінність захисної функції бухгалтерського обліку та значення елементів методу бухгалтерського обліку в її реалізації*

**Постановка проблеми.** У зв'язку із розширенням сфери первинного документування, в тому числі із застосуванням електронних засобів фіксації і обробки облікової інформації необхідно розробити сукупність заходів щодо більш повного використання можливостей бухгалтерського обліку для попередження зловживань. Поділяємо точку зору Ш.І. Алібекова [1, с. 18], що сьогодні помилковим є розкриття змісту бухгалтерського обліку лише як системи економічної інформації, а також зменшення в наукових дослідженнях ролі контрольної функції бухгалтерського обліку.

Відмітимо, що в навчальній літературі з бухгалтерського обліку, контролю і судово-бухгалтерської експертизи в загальних фразах розкриваються контрольні функції обліку, наголошується на необхідності попередження можливості виникнення розтрат, крадіжок чи зловживань. В результаті майбутні спеціалісти з бухгалтерського обліку і аудиту мають загальну уяву про контрольні функції обліку та форми їх реалізації. Вміння використовувати ці функції приходить у ході практичної роботи.

**Мета дослідження.** Розкриття соціального значення і цінності захисної функції бухгалтерського обліку, виявлення ступеня її реалізації в умовах розвитку ринкових відносин, гармонізації і стандартизації бухгалтерського обліку.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Питання захисної функції бухгалтерського обліку в своїх дослідженнях розглядали такі вчені як Ш.І. Алібеков, Ф.Ф. Бутинець, Т.А. Бутинець, Н.Г. Ципарков та інші. Проте, контрольні функції бухгалтерського обліку в переважній більшості розкрито загальними фразами, а конкретні прийоми попереднього і поточного контролю бухгалтерського обліку не знайшли належного розкриття.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Більшість методів господарського контролю (аудит, ревізія, перевірка) та судово-бухгалтерська експертиза за допомогою ретроспекції даних бухгалтерського обліку (відтворення подій минулого) виявляють відхилення чи порушення, при цьому безпосередньо використовуються контрольні функції бухгалтерського обліку. Нажаль, до цього часу основна мета податківців і ревізорів залишається покарати підприємство за правопорушення, а не попередити їх. Хоча існують погляди вчених [1, с. 19], що бухгалтерський облік виконує в основному попередній та поточний контроль. В той же час складається ситуація, коли ми усвідомлюємо роль попередження правопорушень за допомогою попереднього та поточного контролю, але спроби щодо їх посилення і удосконалення не застосовуються.

Сьогодні ревізори з Державної фінансової інспекції з власної ініціативи мають право перевіряти бухгалтерський облік лише на тих підприємствах, де використовуються державні кошти чи державне майно. На всіх інших підприємствах дані бухгалтерського обліку зовнішніми державними суб'єктами контролю в повному обсязі не досліджуються. Наприклад, Державна податкова служба України вивчає лише ті операції відображені в обліку, що стосуються нарахування та сплати податків і зборів, Пенсійний фонд України – лише в межах нарахування та виплати заробітної плати тощо.

У зв'язку з цим власник підприємства повинен бути, в першу чергу, зацікавленим в бухгалтерському контролі, оскільки останній попереджає зловживання на підприємстві з боку посадових та матеріально відповідальних осіб. За допомогою бухгалтерського контролю власник може притягти до відповідальності винних у зловживаннях осіб або бути ініціатором судового спору.

Скуратовський Я. зазначає з цієї проблеми наступне: "Експерти з кримінальних справ вказують, що крадіжки, розтрата та інші зловживання виникають частіш за все там, де бухгалтерський облік організований погано або знаходиться в запущеному стані. Нерідко стан обліку є наслідком навмисного заплутування або викривлення його з метою приховати вчинені зловживання" [3, с. 24]. Пушкар М.С., Щирба М.Т. акцентують увагу на тому, що "Створення інформаційної системи, яка адекватно відображає господарську діяльність підприємства, є однією з найскладніших проблем, що повинні бути розв'язані в першу чергу" [2, с. 25].

Отже, якби бухгалтерському обліку не була властива притаманна йому контрольна функція, то власники, держава і інші зацікавлені особи не могли б використовувати бухгалтерський облік і якості головного інструменту контролю.

Поділяємо точку зору Н.Г. Ципаркова [4, с. 31], Ш.І. Алибекова [1, с. 22], що під захисними функціями бухгалтерського обліку слід розуміти здатність системи бухгалтерського обліку адекватно відображати факти незаконної господарської діяльності і своєчасно на них реагувати. До захисних функцій бухгалтерського обліку належать: слідоутворююча (здатність бухгалтерського обліку в результаті взаємодії із подією злочину формувати інформацію про його ознаки, способи і сліди, формувати доказову базу), охоронна (здатність бухгалтерського контролю своєчасно виявляти та використовувати інформацію про правопорушення), превентивна (проведення попереднього контролю первинних документів, що за змістом можуть свідчити про зловживання, встановлення причетних осіб до здійснення правопорушень).

Бухгалтерія здійснює комплексне відображення всіх господарських процесів у грошовій оцінці шляхом безперервної фіксації всіх без винятку господарських операцій. Це дозволяє враховувати і контролювати використання коштів підприємств і раціонально управляти ними. Саме ці властивості бухгалтерського обліку дають можливість фіксувати всі зміни, як позитивні, так і негативні, що відбуваються в господарській діяльності. Допомагають виявити крадіжки та інші зловживання.

Таким чином, метод бухгалтерського обліку дає можливість виявляти суцільне, безперервне, взаємопов'язане і об'єктивне відображення господарської діяльності підприємств. Елементи методу бухгалтерського обліку дають можливість також розкривати суть взаємозв'язків, які виникають в господарській діяльності. Будь-які зміни негативні чи позитивні, що відбуваються у господарській діяльності, фіксуються за допомогою елементів методу бухгалтерського обліку. Тому правопорушники нерідко використовують для приховування зловживань бухгалтерів, які вуалюють крадіжки в даних бухгалтерського обліку. Але властивості елементів методу бухгалтерського обліку такі, що не дають можливості застосовувати їх в сукупності для приховування. Наприклад, якщо бухгалтер відобразить в документах безтоварну операцію, то за допомогою інвентаризації можливо встановити чи відбувся рух товарів за відображеними в обліку безтоварними операціями.

Використовуючи окремі елементи обліку для приховування крадіжок чи зловживань, виникають незворотні зміни в інших елементах обліку і тим самим стає можливим розкриття способу скоєння і способу приховування правопорушень. В основі цього лежить наступна закономірність: дані бухгалтерського обліку під впливом негативних змін у господарській діяльності змінюються так само, як і відображувані в ньому господарські процеси.

Елементи методу бухгалтерського обліку складають перепону здійсненню злочинних операцій з майном та грошовими коштами. Це вимагає від правопорушників здійснення інтелектуальних підробок документів бухгалтерського обліку та залишення численних слідів. Простежимо яким чином елементи методу виконують захисні функції бухгалтерського обліку (таблиця 1).

**Таблиця 1.** *Значення елементів методу бухгалтерського обліку в реалізації його захисної функції*

<i>Елемент методу бухгалтерського обліку</i>	<i>Значення елемента в реалізації захисної функції бухгалтерського обліку</i>
1	2
Інвентаризація	За різних причин дані бухгалтерського обліку можуть відрізнятися від дійсної кількості матеріальних цінностей, що знаходяться у розпорядженні підприємства і реально існуючих зобов'язань. До них належать природні причини, неточності при прийманні і відпуску цінностей, помилки в обліку, зловживання. Дає можливість виявити безтоварні операції, не задокументовані надходження цінностей, зловживання працівників бухгалтерії, матеріально відповідальних осіб тощо. В правоохоронній діяльності матеріали інвентаризації використовуються як докази по економічних злочинах
Документування	В результаті злочинних дій посадових осіб утворюються специфічні сліди, носіями яких є первинні і зведені бухгалтерські документи, облікові реєстри, відомості і форми бухгалтерської звітності. Документ виступає як носій, що зберігає в свідомості інформацію, як засіб її закріплення на тривалий період. В бухгалтерії перевіряється доброякісність кожного документа, що до неї надходить. Визнавши документ повноцінним, доброякісним, головний бухгалтер надає письмове розпорядження про прийняття його на облік і реєстрації відображеного в первинному документі господарської операції на певних рахунках (реєстрах)
Оцінка	Використання реальної оцінки засобів, витрачених на виготовлення будь-якого об'єкту є необхідною передумовою правильного обчислення його собівартості
Калькулювання	Обчислюючи собівартість продукції, послуг, робіт складаються внутрішні документи калькуляції. Підприємство повинно дотримуватись зазначених лімітів, калькулювання забезпечує визначення суми витрат, пов'язаних зі здійсненням процесів заготівлі, виробництва та реалізації. Точна калькуляція є необхідною умовою правильної оцінки майна підприємства
Рахунки	В юридичній практиці часто виникає необхідність з'ясувати динаміку господарських процесів. Переглянути щоденний облік поточних операцій. Господарська операція повинна відобразитися в реєстрах обліку в хронологічному порядку і групуватися на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. Правильність відображення господарської операції в реєстрах обліку забезпечують особи, які склали та підписали їх

Продовження табл. 1

1	2
Подвійний запис	Бухгалтерська проводка має велике доказове значення для встановлення причетності конкретних бухгалтерських працівників до приховування крадіжок чи інших правопорушень за допомогою обліку. Підроблені бухгалтерські проводки можуть бути або без документальними (не підтвердженими первинними), або неправильними (не відповідати первинному документу, що став підставою для відображення неправильної проводки)
Баланс	Баланс може бути доказом у справах про приписки та інші викривлення у звітності. Дає можливість перевірити чи дотримано такий елемент методу бухгалтерського обліку як подвійний запис. Підсумки активу і пасиву повинні бути завжди рівними. Якщо правопорушення відбулося та відображено в бухгалтерському обліку тільки на одному рахунку, то рівність активу і пасиву буде порушена, що в свою чергу відобразить сліди правопорушень та надаватиме можливість виявити в яких саме операціях були зловживання та причетних до них осіб
Звітність	Дає можливість всебічно охарактеризувати господарську діяльність підприємства та результати використання його активів і стан зобов'язань. Оскільки звітність систематизує дані поточного обліку, то в ній можуть мати прояв сліди правопорушень, а якщо такі відбулися та не відображені в звітності, то її показники не будуть співпадати зі зведеними даними реєстрів обліку та первинних документів, в яких є правопорушення

Отже, в основі виконання бухгалтерським обліком захисних функцій лежать особливості застосовуваного елемента методу бухгалтерського обліку.

Для здійснення правопорушень використовуються різні прийоми фальсифікації облікових даних, що впливає на складність виявлення таких дій. Але, якщо правопорушники порушують ті чи інші правила ведення обліку, то це не значить, що він втрачає свої захисні функції. Навпаки, бухгалтерський облік дає можливість встановити, за допомогою виконуваної ним слідоутворюючої функції, в який проміжок часу допущено правопорушення, спосіб порушення та причетних до нього осіб. Причому, внесення незаконних, недоцільних або недостовірних даних спричиняє невідповідність інформації серед елементів методу бухгалтерського обліку.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Отже, прилаштувати всю систему бухгалтерського обліку для несуперечливого відображення діяльності об'єкта, в якому здійснюються правопорушення, практично не можливо. Чим більше буде прийнято дій з боку посадових осіб для того, щоб обійти захисні функції обліку, тим більше залишиться слідів, що їх викривають.

Розроблені пропозиції щодо застосування контрольних і захисних функцій обліку сприятимуть роботі контрольно-ревізійних, правоохоронних та судових органів, а також удосконаленню теоретико-методологічних аспектів господарського контролю і судово-бухгалтерської експертизи.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Алибеков Ш.И. Концепция современной бухгалтерской экспертизы и судебной ревизии. / Ш.И. Алибеков: Автореф. дис. д.э.н. Казань, 2009. – 44 с.
2. Пушкар М.С. Фінансовий облік у системі управління: Монографія. / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 178 с.
3. Скуратовский Я. Роль экспертизы в совершенствовании учета. / Я. Скуратовский // Бухгалтерский учет. – 1965. – № 6. – С. 24-27.
4. Цыпарков Н.Г. Судебная бухгалтерия в схемах. / Н.Г. Цыпарков – Минск, ПТЧУП “Молодежное”, 2003. – 100 с.