
IV. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ

УДК 657:343.37

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ – ОСНОВА РОЗКРИТТЯ ЕКОНОМІЧНИХ ЗЛОЧИНІВ

В. І. Лазуренко, кандидат економічних наук
В. І. Захарченко, кандидат наук з державного управління

Результати дослідження та матеріали слідчих і судових справ свідчать про те, що основними причинами злочинності в Україні є: особливості регіональних середовищ, особливості діяльності господарських суб'єктів, особливості сутності самого предмета злочинності, особливості документального забезпечення здійснення злочину, особливості характеру здійснення злочину, інші.

Причини злочинного діяння окремими авторами вже розглядались, наприклад, ці питання висвітлено у працях І. О. Барановського [2], О. М. Бандурки, В. Є. Духова, К. Я. Петрової, І. М. Червякова [19], М. М. Єрмошенко [8], Я. Жаліла [9], В. Мунтіяна [17], Г. А. Пастернак-Гаранушенка [21], А. І. Сухорукова [31], В. Т. Шлемко, І. Ф. Бінько [33], Г. Г. Шестопалова [32].

Слід зазначити, що на державному рівні у вирішенні проблеми забезпечення економічної безпеки є поступовий рух: розроблено концепцію економічної безпеки України [11].

Виявлені порогові значення показників економічної безпеки держави, класифіковано прогнози економічної безпеки [1]. Достатньо новим напрямом дослідження забезпечення економічної безпеки є бухгалтерський облік [20].

Мета даної статті полягає у дослідженні впливу окремих облікових і контрольних процедур на економічну безпеку, визначенні задач

обліку, документального контролю та місця цих чинників у боротьбі з економічними злочинами у фінансово-кредитній галузі, господарській діяльності підприємств у цілому.

Економічна безпека є однією зі складових національної безпеки. Недооцінка внутрішніх прогнозів, що знижують економічну захищеність підприємств, може привести до руйнування економіки в цілому. Тому потрібен постійний пошук засобів, які б сприяли забезпеченню економічної безпеки, особливо в умовах стійкого кримінального впливу на економічну діяльність, що склалася наразі в Україні.

Облікова та контрольна функції управління економікою є основними в регулюванні усіх тих відхилень (негативних), які виникають у діяльності виробничих і управлінських структурних підрозділів, знижують можливість досягнення поставлених цілей і загрожують економічній безпеці.

У ході дослідження цієї теми необхідно виконати такі завдання:

- законність діяльності та розробку підприємства;
- економічність і ефективність вибраного напрямку діяльності підприємства;
- розмір відхилень, які виникають у процесі реалізації поставленої мети;

- міри до реалізації комплексу дій щодо усунення негативних відхилень і закріплення позитивних результатів;

- ефективність реалізації облікових функцій у розв'язанні задач забезпечення економічної безпеки завдяки проведенню прогнозних дій;

- оперативність і повнота реалізації контрольної функції.

Системний підхід спрямований на посилення боротьби з економічною злочинністю потребує концептуальних, теоретичних і організаційно-методичних рішень [23–26].

Слід зазначити, що концептуальні рішення лежать у межах дослідження облікового та контрольного процесу управлінської структури підприємства.

Умови розвитку обліку та контролю в забезпеченні економічної безпеки представлені на рис. 1.

Результати дослідження свідчать, що використання керівництвом підприємств концептуальних і методичних рішень посилює орієнтацію управлінського та фінансового обліку, внутрішньо господарського та внутрішньо господарського бухгалтерського контролю на забезпечення економічної безпеки. Слід також зазначити, що мета забезпечення економічної безпеки є складовою загальної мети управління і сприяє фінансовій стабільності підприємства, його стійкості та підвищенню розвитку. Наведене вище тісно пов'язане та впливає на основні характеристики економічної безпеки держави в цілому [30].

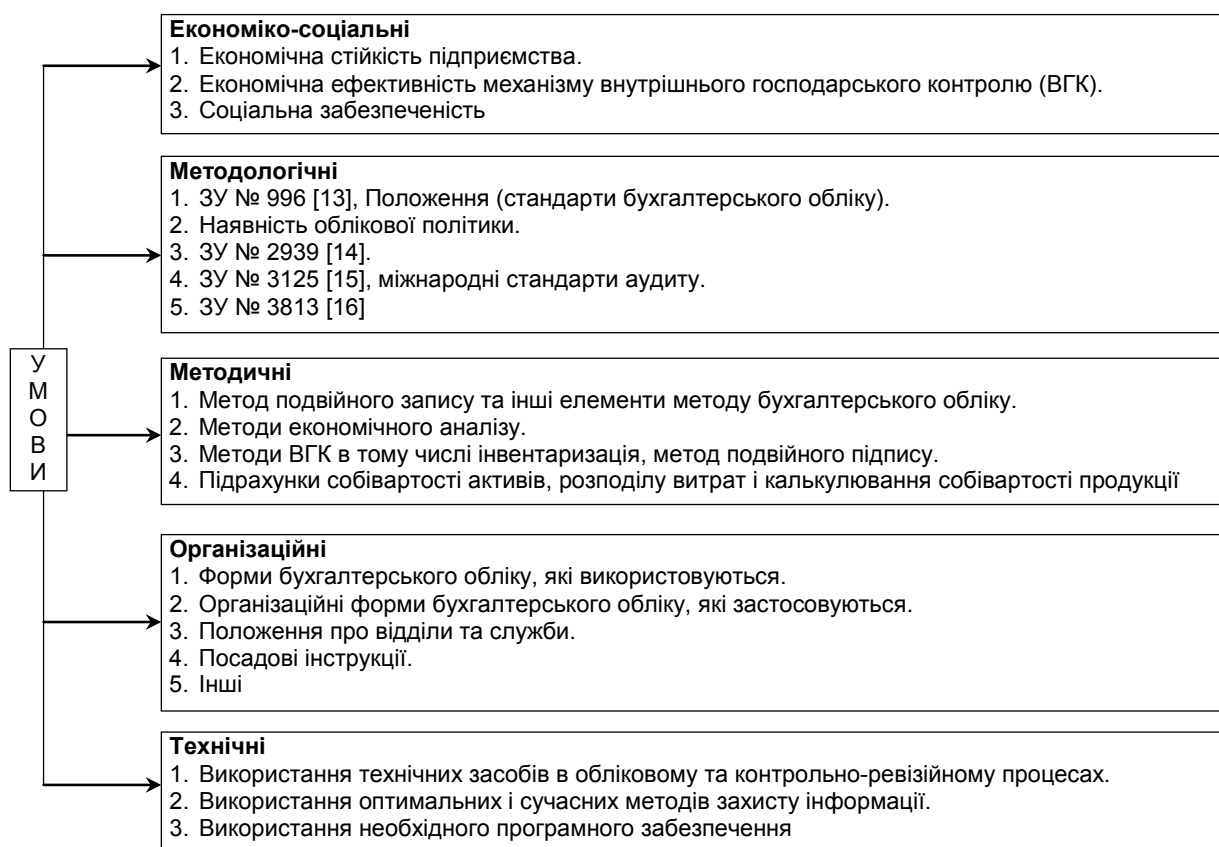


Рис. 1. Умови розвитку обліку та контролю (в тому числі внутрішньогосподарського і бухгалтерського)

Ефективний контроль відповідних державних органів поряд з ефективною організацією обліку відповідно до законодавчих вимог є своєю мірою детінізації економіки.

Економічна безпека – це сукупність умов і факторів, що забезпечують незалежність національної економіки, її стабільність і стійкість, здатність до постійного відновлення і само-

вдосконалення. Криза, що охопила весь світ у тому числі й українське суспільство, істотно ускладнює виконання завдань, пов'язаних із відображенням загроз економічної безпеки.

Економічні злочини, які здійснюються у сфері господарської діяльності негативно впливають на показники, серед яких слід виділити динаміку та структуру національного виробництва, природно-ресурсні, науково-технічні, кадрові й інші, динамічність господарського потенціалу, рівень і якість життя, ін.

Криміналізація господарської діяльності є результатом вищенаведених нами умов.

Визначення ключових превентивних заходів облікового та контрольного характеру та

здійснення ефективної профілактики економічної злочинності залежить від правильної оцінки факторів, що визначають появу та відтворення окремого виду злочинності.

Саме з цією метою ми розробили механізми протидії здійсненню злочинів по господарських операціях облікового процесу, за допомогою яких на практиці можна своєчасно розкривати аналогічні злочини.

Серед злочинів, ще відбуваються у господарській діяльності підприємств, найбільш кількісними є злочини, які пов'язані з податковими порушеннями (рис. 2, 3). Кінцевим результатом несплати податків є відмивання коштів (рис. 4).

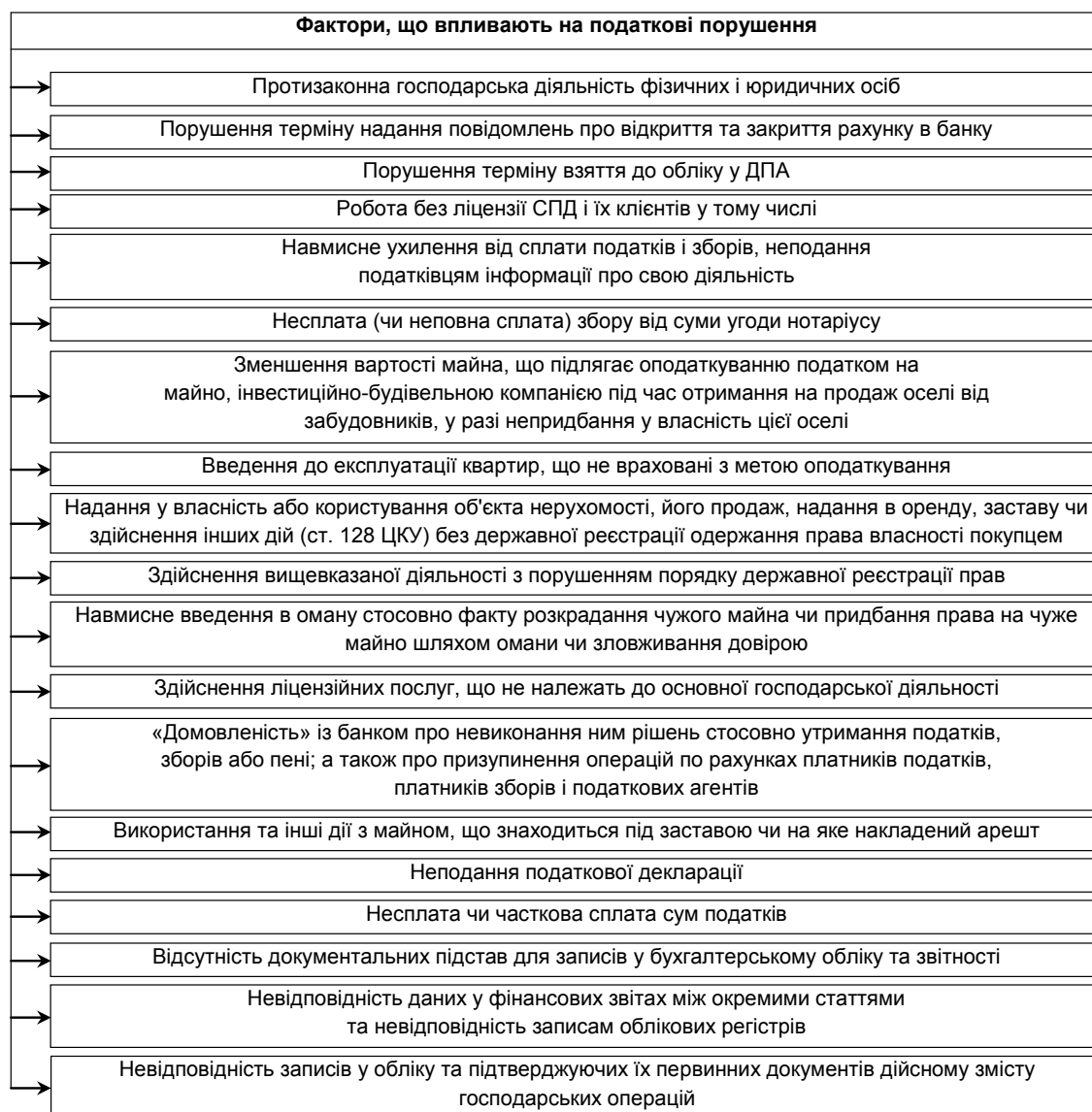


Рис. 2. Основні фактори, що впливають на податкові порушення

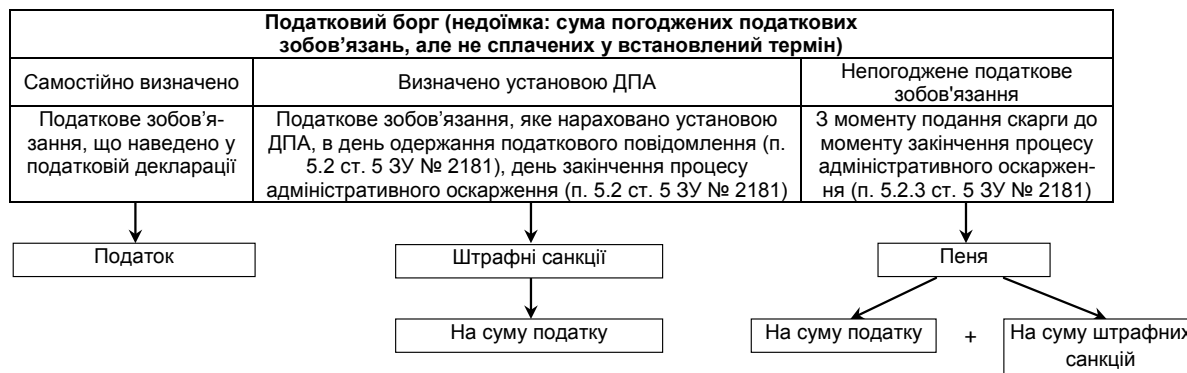


Рис. 3. Визначення термінів

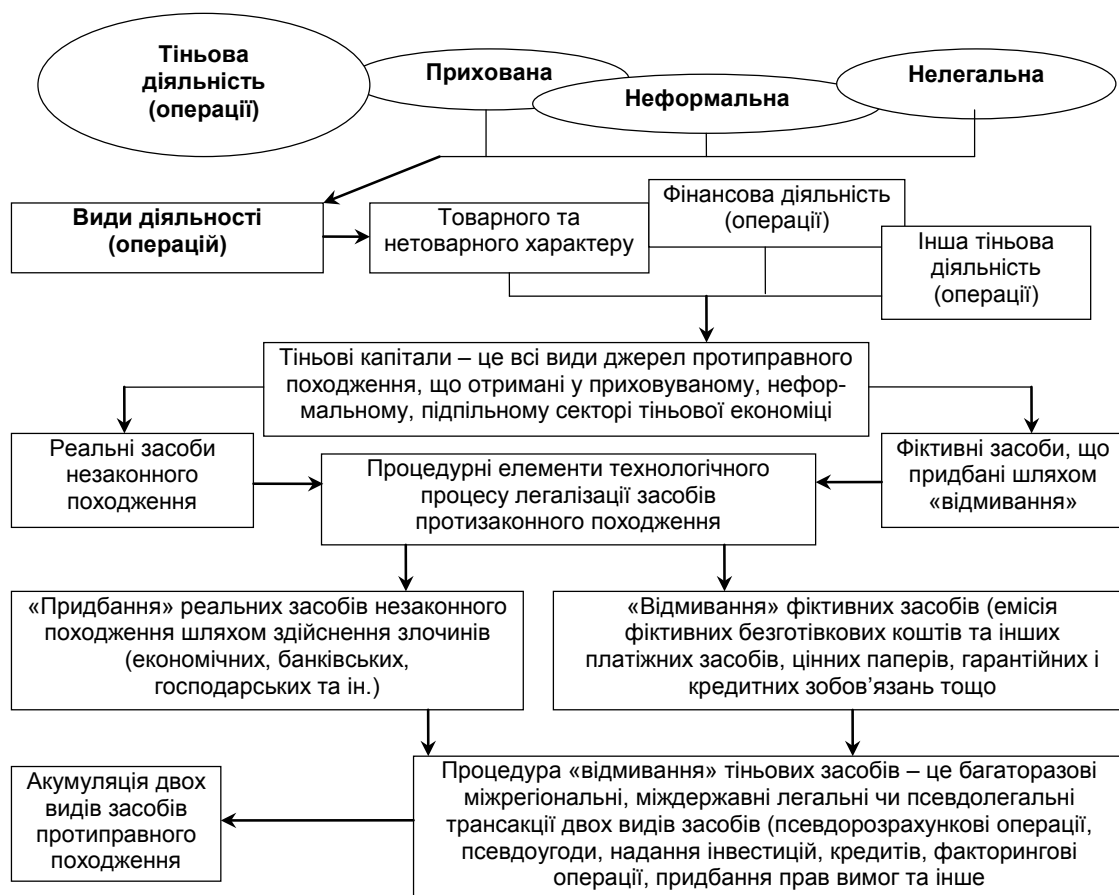


Рис. 4. Схема технологічної структури процесу «відмивання» доходів протиправного походження як складової тіньових капіталів (криміналістична характеристика)

Таким чином, у перелік заходів і механізмів економічної політики, що спрямовані на забезпечення економічної безпеки держави, повинні включатися такі:

- 1) моніторинг злочинів, їх видів і факторів, що визначають загрози економічній безпеці;
- 2) розробка критеріїв і параметрів економічної безпеки по підприємствах, галузях, регіонах;

3) розробка контрольних процедур, за допомогою яких можливо у наступному звітному періоді попередити злочин;

- 4) експертиза дій, які здійснюються з метою усунення злочинних дій посадових осіб;
- 5) проведення постійного, повного, попереднього, поточного, наступного контролю господарських операцій по ланках облікового процесу.

Слід зазначити, що в економіці завжди існує тіньова складова і присутня корупція. За підрахунками фахівців, тіньовий сектор вітчизняної економіки становить нині від 40 до 50 % [33, с. 7].

Характерною особливістю динаміки сучасної злочинності є також збільшення в її структурі частки корисливих злочинів, зокрема злочинів економічних. Аналіз слідчо-судової практики свідчить, що економічні злочини характеризуються використанням багатьох форм і методів здійснення злочину [5, с. 4, 8, 9, 17].

Судова бухгалтерія як галузь знань, що застосовується у боротьбі зі злочинністю, має велике значення і давню історію.

Ця думка підтверджується і в працях Т. М. Розуманена, С. С. Остроумова, А. М. Ромашова, В. Г. Танасевича, С. П. Фортинського, І. Я. Фрідмана та інших, а пізніше в дослідженнях М. Т. Білухи, М. І. Камлика, В. Д. Понікарова, А. Ф. Волобуєва, Г. А. Мотусовського, П. С. Яні та інших [3, 13, 14].

Додатковими завданнями дослідження є:

- визначення злочинів, які порушують загальні принципи встановленого порядку здійснення підприємницької та іншої економічної діяльності;
- злочини на окремих ділянках облікового процесу;
- розробка методик документального контролю, за допомогою яких розслідуються економічні злочини.

Об'єктом дослідження є фінансово-господарська діяльність окремих підприємств різних форм власності.

Предметом дослідження є визначення механізмів здійснення злочинів та їх виявлення за допомогою розроблених методик документального контролю.

Наукова новизна дослідження полягає в тому, що на підставі наданої класифікації якості документів і визначених об'єктів прогнозування економічної злочинності розроблені моделі документального контролю окремих ланок облікового процесу встановлення злочину за допомогою контрольних процедур.

Аналіз різних підходів до встановлення поняття «економічна злочинність», дає змогу дійти висновку про розширення тлумачення

цього поняття різними авторами [1, с. 10–11; 4, 6, 10, 11, с. 12; 15, с. 255–257; 16; 18, 20, 22, 32, с. 9–20].

Слід зазначити, що криміналістичний аспект поняття «економічний злочин» сформувався через появу нових видів злочинів, а також трансформацію механізму вчинення традиційних (розповсюджених) злочинів.

У результаті дослідження ми дошли висновку, що економічні злочини в криміналістичному аспекті слід розуміти як корисливі діяння, вчинені особами з використанням легальних форм господарської діяльності чи повноважень з контролю за цією діяльністю.

Особливістю економічних злочинів є те, що в ході їх здійснення використовуються легальні економічні процедури, механізми економічної діяльності, форми та норми (правила).

Документ при цьому як носій інформації про здійснення фінансово-господарських операцій має, по-перше, юридичне значення, а, по-друге, – доказову базу. У сучасному розумінні документ – це не тільки «передбачена законом матеріальна форма одержання, зберігання, використання і поширення інформації шляхом фіксації її на папері, магнітній, кіно, відео-, фотоплівці, або на іншому носіїві» [27–29] (рис. 5).

Ми визначили класифікацію якісних документів (рис. 6).

З наведеної класифікації документів, які використовують як джерела доказів у кримінальних справах про економічні злочини, особливе значення мають первинні облікові документи та їх зв'язок із обліковими регістрами.

Практика свідчить, що значна частина економічних злочинів мають бути віднесені саме до інтелектуальних суспільно небезпечних діянь.

Кримінально-процесуальний кодекс України передбачає використання у необхідних випадках спеціальних знань і навичок під час розслідування злочинів у формі проведення документальної ревізії та призначення судово-бухгалтерської експертизи (ст. 75 КПК), та участі спеціалістів під час проведення слідчих дій (ст. 128-1 КПК) [12].

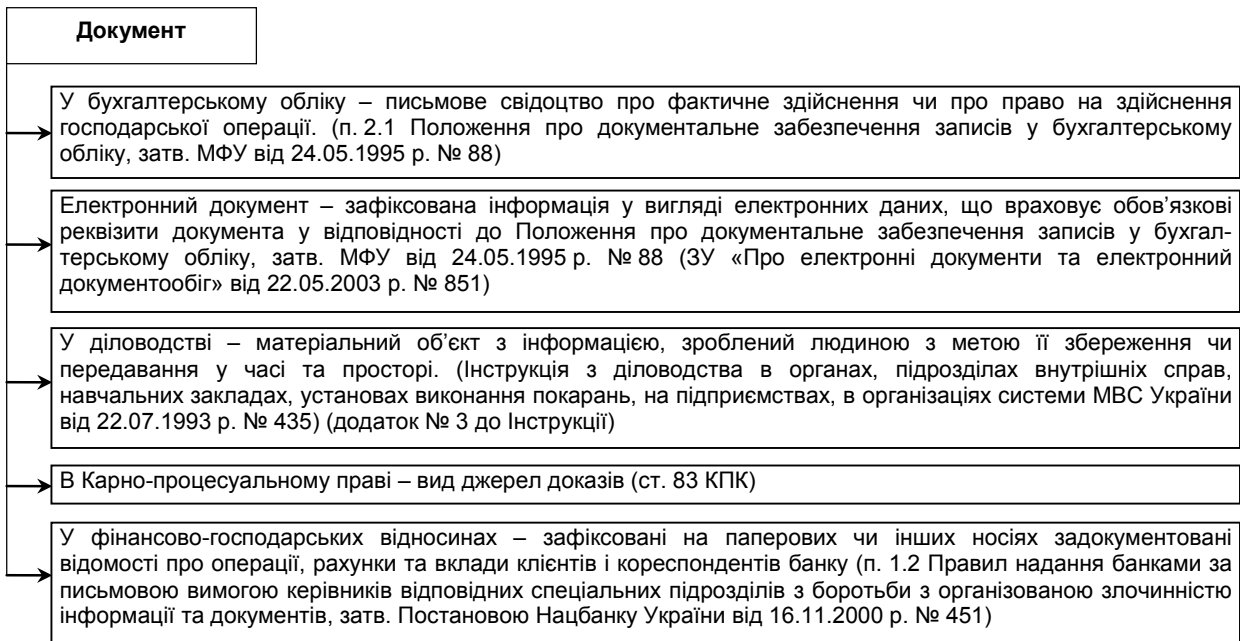


Рис. 5. Економіко-правова характеристика документа



Рис. 6. Класифікація бухгалтерських якісних документів (класифікація за юридичною силою)

У результаті дослідження слід зазначити, що працівники контролюючих і правоохоронних органів, слідчих підрозділів і судді використовують у своїй діяльності бухгалтерські знання для вирішення таких завдань:

- виявлення факту економічного злочину та обставин його здійснення;

- виявлення ознак економічного злочину та їх документування як підстав порушення кримінальної справи.

Ми розробили методики документального контролю за допомогою контрольних процедур дослідження документів за окремими операціями:

- фінансовими та податковими;

- кредитними та розрахунковими;
- в цілому господарської діяльності СПД.

Слід також зазначити, що документальний контроль полягає у встановленні факту відображення фінансово-господарських операцій в облікових документах та його відповідальності встановленим вимогам і передбачає використання таких методів, як ревізія і документальна перевірка.

ЛІТЕРАТУРА

- Архипов А. І. Классификация угроз экономической безопасности / Архипов А. І. ; [под ред. В. К. Сенчагова] // Экономическая безопасность: производство, финансы, банки. – М. : ЗАО «Финстатинформ», 1998. – с. 33-34.
- Барановський О. І. Фінансова безпека / Барановський О. І. – К. : Фенікс, 1999. – 337 с.
- Бесчастный В. Н. НДС в таблицах и схемах : науч.-практ. пособие / Бесчастный В. Н., Лазуренко В. И., Моргунов О. Д. ; [под общ. ред. В. И. Лазуренко]. – Донецк : Каштан, 2008. – 238 с.
- Голубятников С. П. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы / Голубятников С. П., Кудрявцева Н. В., Доносевич В. Г. – М. : Юрид. лит., 1965. – 198 с.
- Дондик Н. Я. Спеціальні бухгалтерські знання та їх застосування під час розкриття економічних злочинів : монографія / Дондик Н. Я. – К. : Атіка, 2007. – 144 с.
- Дондик Н. Я. Спеціальні бухгалтерські знання та їх застосування під час розкриття та розслідування економічних злочинів : монографія / Дондик Н. Я. – К. : Атіка, 2007. – 144 с.
- ДСБЕЗ протидіє посадовій злочинності // Міліція України. – 2008. – № 2. – С. 6–7.
- Єрмошенко М. М. Фінансова безпека держави: національні інтереси, реальні загрози, стратегія забезпечення : монографія / М. М. Єрмошенко. – К. : КНТЕУ, 2001. – 309 с.
- Жаліло Я. А. Економічна стратегія держави у нестабільних економічних системах : монографія / Я. А. Жаліло. – К. : НІСД, 1998. – 144 с.
- Камлик М. І. Особливості обліку і використання обліково-бухгалтерських документів при виявленні і розслідуванні корисливих злочинів у галузях економіки. Судова бухгалтерія / Камлик М. І. – К. : Синтез, 1995. – 220 с.
- Концепція економічної безпеки України // Економіст. – 1998. – № 7–9. – С. 63–82.
- Кримінально-процесуальний кодекс України : зі змін. та допов. станом на 25 жовт. 2005 р. – Х. : Одісей, 2005. – 264 с.
- Лазуренко В. І. Валютний механізм і валютний контроль в Україні : наук.-практ. посіб. / [під заг. ред. В. І. Лазуренко]. – Донецьк : Каштан. – 440 с.
- Лазуренко В. І. Шляхи відмивання брудних коштів : практикум для слідчих, прокурорів-криміналістів та суддів / Лазуренко В. І., Садчинков Д. В. [під заг. ред. В. І. Лазуренка]. – Донецьк : Норд-Прес, 2008. – 252 с.
- Лунеев В. В. Преступность XX века. Мировые, региональные и российские тенденции / Лунеев В. В. – М. : [б. и.], 1997. – 644 с.
- Матусовский Г. А. Экономические преступления: криминалистический анализ / Матусовский Г. А. – Х. : КОНСУМ, 1999. – 168 с.
- Мунтіян В. Економічна безпека України : монографія / В. Мунтіян. – К. : Вид-во КВІЦ, 1999. – 464 с.
- Нафиев С. Х. Экономические преступления. Судебно-бухгалтерская экспертиза как метод предупреждения экономической преступности : учеб. пособие / Нафиев С. Х., Хамидулина Г. Р. – М. : Экзамен, 2003. – 352 с.
- Основы економічної безпеки : підручник / [Бандурка О. М., Духов В. Є., Петрова К. Я., Червяков І. М.]. – Х. : Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2003. – 236 с.
- Паламарчук А. И. Ориентация учета на цели обеспечения экономической безопасности предприятий – общий подход / Паламарчук А. И. // Экономические инновации. Вып. 5 // Структурные и институциональные преобразования в переходной экономике : сб. науч. работ. – Одесса : Ин-т проблем рынка и эконом.-эколог. исслед. НАН Украины, 1999. – С. 95–102.
- Пастернак-Таранушенко Г. А. Економічна безпека держави. Статистика процесу забезпечення : підручник / Пастернак-Таранушенко Г. А. ; [за ред. Б. Кравченка]. – К. : Кондор, 2002. – 302 с.
- Петров Э. И. Криминологическая характеристика и предупреждение экономических преступлений / Петров Э. И., Марченко Р. М., Барина Л. В. – М. : Акад. МВД РФ, 1995. – 138 с.
- Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс] : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125 // Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>. – Назва з екрана.

24. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 16.07.1999 р. № 996 / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>. – Назва з екрана.
25. Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 26.01.1993 р. № 2939-ХІІ / Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>. – Назва з екрана.
26. Про державну податкову службу в Україні [Електронний ресурс]: Закон України від 24.12.1993 р. № 3813 // Верховна Рада України. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>. – Назва з екрана.
27. Про електронний цифровий підпис: Закон України від 22.05.2003 р. № 852-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 25. – Ст. 1175. – С. 111–118.
28. Про електронні документи та електронний документообіг: Закон України від 22.05.2003 р. № 851-IV // Офіційний вісник України. – 2003. – № 25. – Ст. 1174. – С. 106–111.
29. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992 р. // Відомості Верховної Ради. – 1992. – № 48. – Ст. 650.
30. Про основи національної безпеки України [Електронний ресурс]: Закон України від 19 черв. 2003 р. № 964-IV / Верховна Рада України. – Ст. 351. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>. – Назва з екрана.
31. Сухоруков А. І. Концепція національної програми забезпечення економічної безпеки України [Електронний ресурс] / Сухоруков А. І. – Режим доступу : http://www.niurr.gov.ua/ukr/conference/krug_stil_nov_2000/suhorukov.htm. – Назва з екрана.
32. Шестопапов Г. Г. Внешнеэкономическая составляющая экономической безопасности Украины [Электронный ресурс] / Шестопапов Г. Г. – Режим доступа : <http://www.uran.donetsk.ua/~masters/2002/fem/lutsenko/bibl.htm>. – Название с экрана.
33. Шлемко В. Т. Економічна безпека України: сутність і напрямки забезпечення: монографія / В. Т. Шлемко, І. Ф. Білько. – К.: НІСД, 1997. – 144 с.

УДК 657:005.93

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК У СИСТЕМІ ПРОЦЕСНО-ОРІЄНТОВАНОГО УПРАВЛІННЯ ПІДПРИЄМСТВОМ

Є. А. Карпенко

При переході на інтенсивні засади господарювання особливого значення набувають проблеми дослідження конкурентоздатності та підвищення якості у контексті побудови цілісного організаційно-економічного механізму процесно-орієнтованого управління для підвищення адаптованості підприємства до умов зовнішнього середовища, покращення якості обслуговування споживачів, підвищення ефективності процесів на підприємстві для забезпечення його стабільного розвитку.

У зв'язку з цим значно посилилася увага до проблем упровадження процесно-орієнтованого управління підприємством.

При цьому основною умовою його впровадження є опис усіх процесів, що існують на підприємстві (як основних, управлінських, так і підтримуючих), на принципах процесного підходу.

Крім того, цього також вимагають і положення ДСТУ ISO 9001:2008 «Системи управління якістю».

Тому всі підприємства, що мають намір отримати сертифікат якості ISO 9001:2008, повинні здійснити опис не лише основних процесів, а й управлінських і підтримуючих, зокрема процесу бухгалтерського обліку.