

УДК [342.9.078–048.36:346.2] (477)

Л. М. Попова

кандидат економічних наук,
доцент кафедри фінансів та кредиту
Харківського національного університету будівництва та архітектури

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОНОВЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ПІД ЧАС ПРОВЕДЕННЯ РЕВІЗІЙ ФІНАНСОВО-ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

У статті досліджується роль бухгалтерського обліку та фінансової звітності в процесі збору інформації про діяльність і фінансовий стан підприємства, яка надається користувачам, у тому числі ревізорам і слідчим, для прийняття відповідних рішень. Особлива увага приділена процесу поновлення бухгалтерського обліку в процесі проведення ревізій (перевірок), які проводяться на вимогу органів досудового розслідування, для отримання об'єктивних речових доказів зі скоєння економічних правопорушень.

Ключові слова: ревізії, бухгалтерський облік, фінансова звітність, правоохоронні органи, речові докази, виправлення помилок.

Постановка проблеми. Основним джерелом інформації під час проведення ревізій та перевірок фінансової діяльності, в тому числі і за зверненнями прокурорів та слідчих, є данні бухгалтерського обліку, який повинні вести всі юридичні особи незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності. Адже саме на підставі даних бухгалтерського обліку складається фінансова звітність, що містить інформацію про фінансове становище та результати діяльності підприємства за певний звітний період.

Стан наукової розробленості теми. У рамках реалізації стратегічного курсу України на інтеграцію у світовий економічний простір на початку двотисячних років у нашій державі розпочалося реформування бухгалтерського обліку в напрямку його гармонізації з міжнародними стандартами фінансової звітності. Тому сьогодні питанням реформування та покращення бухгалтерського обліку в нашій країні присвячено багато праць таких вчених, як О.М. Бандурка, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Є.В. Калюга, М.І. Камлик, М.В. Куркін, В.О. Лукін, Ю.Д. Малярівський, В.І. Отенко, Л.А. Савченко, Н.М. Ткаченко, Н.В. Чебанова та інші. Але низка питань із практики застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у сучасному обліковому та контрольному процесах поки що недостатньо досліджені.

Мета даної роботи полягає в розгляді правового регулювання поновлення бухгалтерського обліку під час проведення ревізій (перевірок)

за зверненнями прокурорів та слідчих підрозділів досудового слідства.

Виклад основного матеріалу. Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який повинен вестися кожним підприємством. Відповідно до чинного законодавства бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [1]. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться безпосередньо з дня реєстрації до моменту його ліквідації. На основі даних бухгалтерського обліку ґрунтується фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник.

Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій (будь-яких змін ресурсів підприємства, його зобов'язань та власного капіталу). Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення.

Інформація, що міститься в прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в аналітичних та синтетичних регістрах шляхом подвійного запису. Господарські операції повинні бути відображені в облікових реєстрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені. Під час проведення ревізій та перевірок за звер-

неннями слідчих органів первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку можуть бути вилучені в підприємства у випадках, передбачених чинним законодавством як речові докази проведення незаконних операцій. Посадові особи підприємства мають право в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, зняти копії таких документів та реєстрів. При цьому обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України» [2] воно визначає єдині методологічні засади та реалізує державну політику у сфері регулювання бухгалтерського обліку, державного внутрішнього фінансового контролю, здійснює адаптацію законодавства з питань бухгалтерського обліку до законодавства ЄС. Але при цьому підприємство може самостійно визначати облікову політику та обирати форми бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів звітності протягом встановленого терміну, але не менше 3 років, несе власник (власники) або посадова особа, яка здійснює керівництво підприємством відповідно до установчих документів та чинного законодавства.

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам, у тому числі ревізорам та слідчим, повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства та результати його діяльності. Ця інформація разом із первинними документами, обліковими реєстрами, висновками ревізій та актами перевірок є основними видами речових доказів, за якими під час кримінального провадження можуть бути встановлені правопорушення фінансово-господарської діяльності підприємств, що перевіряються. Адже саме ревізії та перевірки, які призначаються за зверненнями прокурорів та слідчих підрозділів органів досудового слідства, є найбільш ефективним засобом збору таких доказів, за якими суд встановлює наявність чи відсутність фактів та обставин скоєння протиправних дій в економічній сфері.

За відсутність ведення бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку, внесення помилкових даних у фінансову звітність посадові особи підприємства, згідно зі статтею 164-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення, можуть бути оштрафовані на суму від восьми до п'ятнадцяти неоподаткованих мінімумів доходів громадян.

Ті самі дії, вчинені особою, на яку протягом року було накладено адміністративне стягнення за одне з таких правопорушень, підлягають накладенню штрафу в розмірі від десяти до двадцяти неоплачених неоподаткованих мінімумів доходів громадян [3].

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України» [4] на Держаудитслужбу покладається здійснення контролю в суб'єктах господарської діяльності (незалежно від форми власності), за судовим рішенням, ухваленим у кримінальному провадженні. Тому якщо в ході проведення ревізії на вимогу прокурора або слідчого буде встановлено, що на підприємстві здійснюється неналежний бухгалтерський облік, що унеможливує її проведення, керівництво Держаудитслужби повідомляє керівництво об'єкта контролю про необхідність поновлення бухгалтерського обліку.

Поновлення бухгалтерського обліку передбачає аналіз його стану, виявлення помилок та недоліків, здійснення мір із їх виправлення та ліквідації з проведенням коригувань податкової звітності.

Досвід контрольно-ревізійної діяльності показує, що існує декілька ситуацій, які свідчать про відсутність належного обліку та фінансової звітності на підприємствах, кожна з яких потребує конкретних заходів щодо їх поновлення.

1. Стан бухгалтерського обліку дозволяє проведення ревізії (перевірки) з одночасним поновленням бухгалтерського обліку та/або звітності.

1.1. Бухгалтерський облік за певний період та/або певних господарських операцій не віся, фінансова звітність подавалася у встановлені терміни відповідним органам, але під час проведення ревізії фінансова звітність відсутня.

Необхідно під час проведення ревізії офіційним шляхом отримати завірених копій фінансової звітності від тих органів, яким вона подавалася.

1.2. Бухгалтерський облік за певний період (періоди) та/або певних господарських операцій

вівся з окремими порушенням встановленого порядку, а фінансова звітність не складалася.

Об'єктом контролю складається і подається до відповідних органів належна фінансова звітність у терміни, погоджені з керівництвом об'єкту ревізії, але в межах загального терміну проведення ревізії. При цьому порушення встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та подання звітності викладається в акті ревізії.

1.3. Бухгалтерський облік за певний період та/або певних господарських операцій вівся з окремими порушеннями встановленого порядку, фінансова звітність подавалася у встановлені строки відповідним органам.

За наявності первинних документів, облікових реєстрів та фінансової звітності, за результатами ревізії, порушення встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку викладаються в акті ревізії.

1.4. Бухгалтерський облік за певний період вівся, фінансова звітність подавалася у встановленні строки відповідним органам, але на час проведення ревізії відсутні окремі первинні документи.

Шляхом вивчення взаємопов'язаних документів і господарських операцій, проведення зустрічних перевірок, контрольних обмірів, інвентаризації та інших методів фактичного контролю, направлення обов'язкових запитів до суб'єктів підприємницької діяльності, які мали відносини з об'єктом ревізії тощо, встановлюється правомірність окремих бухгалтерських записів за окремими господарським операціями, на які відсутні первинні документи. Порушення встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку викладаються в акті.

1.5. Бухгалтерський облік за певний період вівся, фінансова звітність подавалася у встановленні строки, але на час проведення ревізії відсутні окремі облікові реєстри.

У терміни, погоджені керівництвом Держаудитслужби з керівництвом об'єкта ревізії, але в межах терміну проведення ревізії, об'єктом контролю на підставі первинних документів і фінансової звітності складаються (поновлюються) окремі облікові реєстри.

Такі порушення порядку ведення бухгалтерського обліку викладається в заключному акті ревізії.

2. Стан обліку не дозволяє проводити ревізію (перевірку), тому необхідно ставити питання про поновлення бухгалтерського обліку та/або фінансової звітності.

2.1. Бухгалтерський облік за певний період та/або певних господарських операцій не вівся, відсутні і первинні документи, і облікові реєстри, фінансова звітність не складалася.

Необхідно ставити питання про повне поновлення бухгалтерського обліку (включаючи первинні документи, облікові реєстри) та фінансової звітності.

2.2. Бухгалтерський облік за певний період та/або певних господарських операцій не вівся (відсутні і первинні документи, і облікові реєстри), але фінансова звітність подавалася у встановлені терміни відповідним органом.

Необхідно ставити питання про поновлення бухгалтерського обліку (включаючи первинні документи та облікові реєстри) у відповідності до показників фінансової звітності.

2.3. Бухгалтерський облік за певний період та/або певних господарських операцій вівся, фінансова звітність подавалася у встановлені терміни відповідним органам, але на час проведення ревізії відсутні облікові реєстри.

У цьому випадку необхідно ставити питання про поновлення облікових реєстрів на підставі первинних документів у відповідності до показників фінансової звітності.

2.4. Бухгалтерський облік за певний період (періоди) та/або певних господарських операцій вівся, фінансова звітність подавалася у встановлені строки відповідним органам, але на час проведення ревізії відсутні первинні документи (мається на увазі відсутність не окремих первинних документів, а первинних документів за певні періоди та/або з певної групи господарських операцій).

Необхідно ставити питання про поновлення первинних документів у відповідності до наявних облікових реєстрів та фінансової звітності.

2.5. Бухгалтерський облік за певний період та/або певних господарських операцій вівся, фінансова звітність подавалася у встановлені строки відповідним органам, але на час проведення ревізії відсутні первинні бухгалтерські документи та обліковані реєстри за певний період та/або певних господарських операцій.

Необхідно ставити питання про поновлення бухгалтерського обліку (включаючи первинні документи та облікові реєстри) до показників фінансової звітності.

Але ревізорам та слідчим слід пам'ятати, що відсутність документів, облікових реєстрів та фінансової звітності на об'єкт контролю у зв'язку з їх вилученням у встановленому порядку

за належним чином оформленими документами іншими органами державного контролю, або правоохоронного органу, не є відсутністю належного бухгалтерського обліку [5, с. 88].

У випадках коли проведення ревізії неможливо здійснити, ревізори складають акт про відсутність належного бухгалтерського обліку, в якому зазначається:

- за який конкретний період (періоди) не здійснювався бухгалтерський облік та яких конкретно господарських операцій не вистачає;
- за який конкретний період (періоди) відсутні первинні документи за конкретними господарськими операціями або за який період записи в облікових регістрах не підтверджуються наявністю первинних документів;
- за який конкретний період (періоди) відсутні облікові регістри;
- за який конкретний період (періоди) відсутня фінансова звітність.

На підставі цього акту органом Держаудитслужби об'єкту ревізії направляється лист-вимога про необхідність поновлення бухгалтерського обліку, а ініціатору ревізії (слідчому, прокурору) – проміжний акт і лист-повідомлення. Після складання акту про відсутність належного бухгалтерського обліку ревізором складається протокол про адміністративне порушення за статтю 164-2 Кодексу України про адміністративні правопорушення «Порушення законодавства з фінансових питань».

Поновлення бухгалтерського обліку – це процес виявлення або відновлення належних первинних документів, які стосуються фінансово-господарської діяльності підприємства за попередні періоди; вимірювання та реєстрації інформації про господарські операції за попередні періоди на рахунках бухгалтерського обліку із застосуванням встановлених облікових ресурсів; накопичення та узагальнення інформації про діяльність підприємства за попередні періоди у фінансовій звітності; зберігання та передача її зовнішнім та внутрішнім користувачам для її оцінки та прийняття рішень; виявлення фактів скоєння економічних правопорушень у фінансово-господарській сфері. Питання поновлення бухгалтерського обліку вирішує ініціатор ревізії.

Якщо на об'єкті ревізії відсутні всі три складові бухгалтерського обліку (первинні документи, облікові регістри та фінансова звітність), процес поновлення обліку не відрізняється від звичайного процесу організації бухгалтерського обліку.

Однак у випадках відсутності первинних документів (за наявності облікових регістрів та фінансової звітності), або відсутності первинних документів та облікових регістрів (за наявності фінансової звітності), або відсутності облікових регістрів (за наявності первинних документів та фінансової звітності), поновлення бухгалтерського обліку має здійснюватися лише відповідно до наявних інших складових частин бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Поновлені первинні документи та облікові регістри мають відповідати чинним вимогам, які встановлені Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [6]. Зокрема, в таких документах повинні міститися посади, прізвища і підписи осіб, відповідальних за дозвіл та здійснення господарської операції й складання первинного документа, або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні даної господарської операції.

Виправлення помилок у звітності підприємств проводиться згідно з Положенням (стандарту бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [7, с. 146].

Під помилкою, з точки зору відображення інформації в бухгалтерському обліку або у звітності, слід розуміти неналежне відображення інформації про стан активів, зобов'язань, капіталу, а також відносно витрат та доходів, понесених у поточному періоді, що суперечить прийнятим положенням облікової політики та Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку (П(с)БО).

При цьому виправлення помилок, допущених під час складання фінансових звітів у попередніх періодах, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року. А виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає також повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

Поновлений бухгалтерський облік та фінансова звітність мають бути засвідчені підписами керівника, головного бухгалтера та осіб підприємства, що брали участь у здійсненні господарських операцій або складанні облікових регістрів, та безпосередньо на поновлених первинних документах і облікових регістрах, де такі підписи передбачені, а також на формах фінансової звітності. Адже в переважній більшості випадків наведені вище факти та документи і

виступають доказами здійснення порушень фінансового законодавства.

Висновки:

1. Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться безперервно на кожному підприємстві з дня реєстрації до моменту ліквідації. Він є процесом накопичення інформації про діяльність підприємства і передачі її користувачам для прийняття рішень.

2. Його складовими частинами є первинні документи, облікові реєстри та фінансова звітність, що виступають основними видами речових доказів скоєння протиправних дій у економічній сфері. Найбільш ефективним їх збором є проведення ревізій (перевірок) за зверненнями правоохоронних органів.

3. Якщо в ході проведення таких ревізій буде встановлено, що на підприємстві відсутній належний бухгалтерський облік, ініціатор ревізії повідомляє керівництво об'єкта контролю про необхідність його поновлення.

4. Поновлений бухгалтерський облік та фінансова звітність мають бути засвідчені підписами керівника, головного бухгалтера. Адже поновлені первинні документи, облікові реєстри та фінансова звітність у переважній більшості виступають доказами здійснення порушень фінансового законодавства.

Список використаної літератури:

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України : Постанова Кабінета міністрів України від 20.08.2014р. № 375. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF>.
3. Кодекс України про адміністративні правопорушення: кодекс від 7.12.1984 р. № 80731-10. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>.
4. Про затвердження Положення про Державну аудиторську службу України: Постанова Кабінета міністрів України від 3 лютого 2016 р. № 43. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/43-2016-%D0%BF>.
5. Куркін М.В. та ін. Ревізії та перевірки за зверненнями правоохоронних органів. Харків: Східно-регіональний центр гуманітарно-освітніх ініціатив, 2003. 412 с.
6. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.
7. Маляревський Ю.Д. та ін. Теорія бухгалтерського обліку. Харків: Від. ХДЕУ, 2001. 372 с.

Попова Л. Н. Правовое регулирование восстановления бухгалтерского учета при проведении ревизий финансово-хозяйственной деятельности предприятий

В статье исследуется роль бухгалтерского учета и финансовой отчетности в процессе сбора информации о деятельности и финансовом состоянии предприятия, которая предоставляется пользователям, в том числе ревизорам и следователям, для принятия соответствующих решений. Особое внимание уделено процессу обновления бухгалтерского учета в процессе проведения ревизий (проверок), проводимых по требованию органов досудебного расследования, для получения объективных вещественных доказательств по совершению экономических правонарушений.

Ключевые слова: ревизии, бухгалтерский учет, финансовая отчетность, правоохранительные органы, вещественные доказательства, исправление ошибок.

Popova L. M. Legal regulation of accounting renewal during conducting audits of financial and economic activity of enterprises

In the article, the author investigates the role of accounting and financial reporting in the process of gathering information about the activities and financial condition of the enterprise, which is provided to users, including the auditor and investigator, for making appropriate decisions. The author pays particular attention to the updating accounting in the process of carrying out audits (inspections), which are conducted at the request of the agencies of pre-trial investigation, to obtain objective evidence of economic offenses. The author notes that in the absence of accounting or keeping it in violation of the established procedure, entering incorrect data in the financial statements, enterprise officials may be fined in accordance with the Code of Ukraine on Administrative Offenses. Therefore, if during the inspection at the request of the prosecutor or the investigator, it will be established that the enterprise is undergoing improper accounting, which makes it impossible to carry out the inspection, the leadership of the State Audit Office of Ukraine (by the court decisions adopted in the criminal proceedings) informs the management of the control object about the need to update the accounting.

Key words: inspections, accounting, financial reporting, law enforcement agencies, material evidence, correction of errors.