

КРИМІНАЛЬНО-ПРАВОВЕ ЗНАЧЕННЯ ТА ВИДИ БУХГАЛТЕРСЬКИХ ДОКУМЕНТІВ ПРИ ВЧИНЕННІ ЗЛОЧИНІВ У СФЕРІ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Постановка проблеми

Бухгалтерський облік є впорядкованою системою збору, реєстрації та узагальнення інформації про економічну діяльність господарюючих суб'єктів шляхом суцільного і безперервного документального обліку всіх господарських операцій. Ці операції повинні наочно оформлятися виправдувальними документами, з яких можна отримати інформацію про діяльність організації та її майнове становище, необхідну внутрішнім (керівникам, засновникам, власникам майна) і зовнішнім (податковим, банківським органам, кредиторам та іншим зацікавленим особам) користувачам. Бухгалтерські документи є основним джерелом інформації для контролю за дотриманням законодавства України при здійсненні організацією господарських операцій та їх доцільністю, наявністю і рухом майна й зобов'язань, використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів відповідно до затверджених норм і кошторисів. Вони виступають як докази при розслідуванні злочинів у сфері господарської діяльності і розгляді судами цивільних та кримінальних справ. Правильне їх оформлення та здійснення контролю за їхнім обігом є однією з гарантій забезпечення та дотримання прав, свобод та законних інтересів особи та реалізації правоохоронної та правозахисної політики в суспільстві взагалі.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами

Робота виконується у межах дисертаційного дослідження та відповідає Тематиці пріоритетних напрямів наукових та дисертаційних досліджень в системі МВС України (Наказ МВС України № 755 від 05 липня 2004 р.), а також планам науково-дослідної роботи Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ і його кафедри кримінального права та кримінології.

Мета цієї роботи полягає у здійсненні правового аналізу бухгалтерських документів, які виступають в якості предмета чи засобу вчинення злочинів у сфері господарської діяльності, та який забезпечує основні демократичні принципи здійснення конституційних засад захисту прав громадян та надання правової допомоги.

Аналіз наукових досліджень та публікацій, в яких започатковано розв'язання цієї проблеми і на які спирається автор

Значний внесок у дослідження злочинів, вчинюваних у сфері господарської діяльності з використанням бухгалтерських документів, і вирішення зазначених питань здійснили вітчизняні та зарубіжні вчені: П. П. Андрушко, М. І. Бажанов, О. М. Бандурка, Н. О. Гуторова, О. О. Дудоров, В. В. Коваленко, М. Й. Коржанський, М. І. Мельник, В. О. Навроцький, О. Я. Светлов та інші дослідники. Однак документообіг в Україні постійно вдосконалюється, з'являються як нові його форми (зокрема, електронний) так і, відповідно, способи злочинного втручання в нього, тому стає нагальною потреба з'ясування кримінально-правових питань, що виникають в процесі встановлення підстав кримінальної відповідальності за протиправні діяння цього типу та кваліфікації дій винних у цьому осіб.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів

Порушення правил бухгалтерського обліку, підроблення бухгалтерських документів свідчать про незадовільний фінансовий стан в організації, можуть поставити під загрозу майнові інтереси кредиторів, інвесторів, акціонерів та інших осіб. Ці діяння створюють сприятливі умови для вчинення злочинів та інших правопорушень у господарсько-фінансовій сфері, наприклад, для викрадень, ухилення від сплати податків, незаконного отримання кредиту, спричинення майнової шкоди кредиторам.

В юридичній та економічній літературі по-різному визначають поняття «бухгалтерський документ». На думку одних авторів, бухгалтерський документ — це письмове свідоцтво певної форми і змісту, яке містить відомості про господарську операцію і є доказом її здійснення [1, 109]. На думку інших, документ в бухгалтерському обліку — це закодоване певним чином і зафіксоване на спеціальному носії інформаційне повідомлення (свідоцтво), яке засвідчує здійснення факту господарського життя та містить його характеристи-

ку [2, 77]. Треті дослідники поняття бухгалтерського документу тлумачать як письмове свідоцтво певної форми і змісту, що фіксує і підтверджує факт здійснення господарської операції або розпорядження на право її проведення [3, 67].

Під бухгалтерським документом розуміється зафіксована на матеріальному носії інформація в грошовому виразі про майно, обов'язок організації в їхньому русі. [4, 116].

При визначенні поняття бухгалтерського документа, на наш погляд, слід виходити з того, що, по-перше, згідно зі ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», під бухгалтерським обліком розуміють процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [5]. Об'єктами обліку є майно організацій, їх зобов'язання і господарські операції. По-друге, бухгалтерські документи можуть складатися як на паперових, так і на машинних носіях. З урахуванням викладеного, бухгалтерський документ можна визначити як зафіксовану на паперовому або машинному носії інформацію в грошовому виразі про майно, зобов'язання організації і господарські операції.

Порушення правил бухгалтерського обліку і, зокрема, правил документування може значно зменшити або повністю зруйнувати контрольну, інформаційну, аналітичну функції бухгалтерського обліку, а також функцію забезпечення збереження власності [6, 91; 7, 42–43]. Документи, складені з порушенням встановлених нормативними актами вимог законності, дійсності, своєчасності, дотримання порядку їх оформлення, вважаються недоброякісними (неповноцінними) [8, 28–30]. Такі документи можуть бути розділені на групи залежно від того, яка вимога порушена: неправильно оформлені; відображають незаконні операції; відображають фіктивні (вигадані) операції; не відображають фактично виконаних операцій.

Таким чином, види недоброякісних (неповноцінних) бухгалтерських документів існують такі:

1. Неправильно оформлені бухгалтерські документи:
 - а) не використовувалися бланки встановленої форми або порушувався спосіб їх заповнення;
 - б) не були відображені всі необхідні реквізити;
 - в) вказані зайві реквізити;
 - г) використані неналежні реквізити.
2. Бухгалтерські документи, що відображають незаконні операції:
 - а) отримання особою матеріальних цінностей за відсутності правових на те підстав;
 - б) списання матеріалів за завищеними нормами

витрат та ін.

3. Бухгалтерські документи, що відображають фіктивні операції:
 - а) безтоварні документи — безтоварним вважається документ, що містить необхідні реквізити, за яким ніякі товарні операції не здійснювалися;
 - б) безгрошові документи — безгрошовим є документ, за яким грошові розрахунки не проводилися.
4. Бухгалтерські документи, що не відображають фактично виконаних операцій. В таких документах випадково або умисно не відображено вчинених господарських операцій. Можливе помилкове фіксування відомостей про які-небудь сторони дійсно вчиненої операції (наприклад, про дату або суму).

В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» всі бухгалтерські документи поділені залежно від їх походження і змісту на чотири групи: первинні облікові, зведені облікові, реєстри бухгалтерського обліку (ст. 9), фінансова звітність (ст. 11), консолідована та зведена фінансова звітність (ст. 12).

Первинні облікові документи — це бухгалтерські документи, складені за встановленою формою в момент здійснення господарської операції або відразу після її завершення, що засвідчують факт здійснення певної операції. Ці документи є підставою для оформлення господарських операцій, що проводяться організацією. Вони повинні бути складені за формою, що міститься в альбомах уніфікованих форм первинної облікової документації, а документи, форма яких не передбачена в цих альбомах, повинні містити обов'язкові реквізити.

До первинних облікових документів належать:

- а) акти прийому (передачі) основних засобів, списання основних засобів, прийому-здачі відремонтованих об'єктів, інвентаризації, про виявлені дефекти та ін.;
- б) вимоги: акт-вимога на заміну матеріалів, накладна, вимога на відпущення матеріалів, платіжна вимога;
- в) накладні: на внутрішнє переміщення цінностей, відпустку цінностей;
- г) наряди: на виконану роботу, відрядну роботу;
- д) ордери: прибутковий касовий, витратний касовий, прибутковий;
- е) карти: лімітні, огорожні;
- є) заяви: на відкриття рахунку, про відмову від акценту;
- ж) доручення: платіжні, зведені платіжні;
- з) рахунки: рахунок-фактура, рахунок поста-

чальника, рахунок — платіжне доручення, особовий рахунок;

и) довіреність;

і) звіти: авансові;

і) реєстри, описи, списки: реєстр чеків, реєстр виданої зарплати, реєстр платіжних вимог, реєстр прибуткових і витратних ордерів, інвентарний список, інвентаризаційний опис.

Зведені облікові документи — це бухгалтерські документи, що створені на підставі декількох первинних облікових документів і містять інформацію про господарські операції, зафіксовані в первинних документах, а також нові укрупнені показники.

До зведених облікових документів належать:

а) згруповані відомості і таблиці;

б) звіти;

в) відомості про рух продукції, сировини, матеріалів та ін.

Реєстри бухгалтерського обліку — це згруповані за типами операцій документи.

Вони призначені для систематизації і накопичення інформації, що міститься в прийнятих до обліку первинних документах.

За визначенням, реєстри бухгалтерського обліку, тобто «облікові реєстри — це носії спеціального формату (паперові, машинні) у вигляді відомостей, журналів-ордерів, книг, машинограм тощо, призначених для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації».

Реєстри ведуться у спеціальних книгах (журналах), на окремих листах і картках, у вигляді машинограм, одержаних в процесі використання обчислювальної техніки, а також на магнітних стрічках, дисках, дискетах та інших машинних носіях.

До видів документів фінансової звітності юридичних осіб, крім бюджетних установ, страхових організацій і банків, належать:

1) бухгалтерський баланс (форма № 1);

2) звіт про прибутки і збитки (форма № 2);

3) пояснення до форм № № 1 і 2;

а) звіт про рух капіталу (форма № 3);

б) звіт про рух грошових коштів (форма № 4);

в) додаток до бухгалтерського балансу (форма № 5);

4) аудиторський висновок, що підтверджує достовірність бухгалтерської звітності організації, якщо вона підлягає обов'язковому аудиту;

5) пояснювальна записка.

Форми фінансової звітності організацій затверджуються Міністерством фінансів України. Додатково до типових форм міністерствам і відомствам дозволено вводити спеціальні форми звітності.

Підприємства, що мають дочірні підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та надавати консолідовану фінансову звітність.

У спеціальній літературі бухгалтерські документи класифікують за різними ознаками [1, 112—115; 9, 166—172], але ми розглянемо лише ті угруповання, які, на наш погляд, мають значення для аналізу складів злочинів у сфері господарської діяльності.

За призначенням бухгалтерські документи поділяють на розпорядчі, виконавські (виправдувальні), бухгалтерського оформлення і комбіновані.

Розпорядчі документи — це такі, які містять розпорядження (дозвіл) на здійснення операцій. До них належать:

— накази про прийняття на роботу, накази про звільнення, чеки на одержання грошей у банку, доручення тощо.

Деякі фахівці до них відносять, окрім наказів про прийом на роботу, перехід на іншу роботу, ще і накази про припинення трудового договору, надання відпустки.

На нашу думку, ці документи слід вважати комбінованими, оскільки вони, першою чергою, є кадровими документами з обліку особового складу та складаються працівниками відділу кадрів. Бухгалтерськими їх можна вважати лише у тій частині, в якій в них зазначено підстави для розрахунку заробітної платні.

Виконавчими (виправдувальними) є документи, якими підтверджується факт здійснення господарської операції, її виконання певною особою, що подала документ. До них належать:

а) авансові звіти;

б) виписки банків;

в) касові прибуткові та видаткові ордери;

г) акти;

д) квитанції та інші.

Документи бухгалтерського оформлення — це такі документи, якими оформляються різні бухгалтерські записи. Вони складаються на основі виконавчих та розпорядчих документів самими працівниками. Самостійного значення такі документи не мають, але вони є необхідними в обліковому процесі. До них належать:

а) меморіальні ордери;

б) бухгалтерські довідки;

в) різні розрахунки (амортизації, розподілу витрат, звітні калькуляції) та інші.

У практиці підрозділів Державної служби боротьби з економічною злочинністю (ДСБЕЗ) МВС України документами бухгалтерського (облікового) оформлення вважають такі, що складаються працівниками бухгалтерії для підготовки і спрощення облікових записів, узагальнення

інформації, що міститься в розпорядчих та виконавчих документах з метою її використання в обліковому процесі (накопичувальні, згруповані відомості і відомості, що розробляються, бухгалтерські довідки і розрахунки, калькуляції, меморіальні ордери та ін.).

Комбіновані документи поєднують в собі ознаки розпорядчих і виконавчих, а також документів бухгалтерського оформлення. До них належать:

- а) витратний касовий ордер;
- б) розрахунково-платіжна відомість на видачу зарплати;
- в) авансовий звіт підзвітної особи;
- г) вимога на відпущення матеріалів тощо.

За змістом господарських операцій, що оформляються, бухгалтерські документи поділяються на грошові, розрахункові, матеріальні.

Грошовими документами оформляються операції, пов'язані з грошовими коштами. До них належать:

- а) платіжні доручення;
- б) видаткові і прибуткові касові ордери;
- в) банківські чеки та інші.

Розрахунковими документами оформляють розрахунки між фізичними і юридичними особами. До них належать:

- а) рахунок-фактура;
- б) платіжне доручення;
- в) квитанції та інші.

Матеріальними документами оформляються операції, що пов'язані з рухом матеріальних цінностей. До них належать:

- а) прибутковий ордер;
- б) вимога-накладна;
- в) лімітно-забірна картка та інші.

Важливе значення має розподіл бухгалтерських документів в залежності від сфери господарської діяльності, яку вони відображають. До таких документів можна віднести:

1. Банківські (платіжне доручення; платіжна вимога; акредитив, чек та ін.).
2. Касові (прибутковий касовий ордер; витратний касовий ордер та ін.).
3. Товаросупроводжувальні (рахунок; рахунок-фактура; довіреність; накладна та ін.).
4. Документи з оплати праці (табелі обліку використання робочого часу; особовий рахунок; розрахункова відомість; платіжна відомість; розрахунково-платіжна відомість та ін.).
5. Документи за розрахунками з підзвітними особами (авансовий звіт; посвідчення на відрадження та ін.).

У зв'язку із тим, що багато злочинів у сфері господарської діяльності та економіки в цілому, у т.ч. шахрайство, привласнення і розтрата чужого майна, ввіреного винному, вчиняються з викорис-

танням первинних облікових документів, вважаємо за необхідне надати коротку характеристику основним групам цих документів.

Згадку про бухгалтерські документи як предмет злочину знаходимо у ст. 221 КК України. Відповідно до ч. 1 цієї статті, неправомірні дії, наприклад, при банкрутстві можуть виражатися в умисному приховуванні майна або майнових обов'язків, відомостей про майно, передачі майна в інше володіння або його відчуженні чи знищенні, а також фальсифікації, приховуванні або знищенні документів, які відображають господарську чи фінансову діяльність, якщо ці дії вчинені громадянином-засновником або власником суб'єкта господарської діяльності, а також службовою особою суб'єкта господарської діяльності у разі банкрутства і завдали великої матеріальної шкоди. При цьому виникають питання: якими є бухгалтерські документи, що відображають господарську чи фінансову діяльність?

На жаль, ні у спеціальній, ні у навчальній літературі ці питання навіть не розглядаються. В тих нечисленних джерелах, де зроблено спробу визначити склад бухгалтерських та інших облікових документів, висловлені різні погляди. Так, Л. Класен до числа таких документів включає баланси підприємств, прибутково-видаткові касові ордери, відомості, довіреності, касові книги, розписки, акти інвентаризацій, платіжні доручення, план рахунків бухгалтерського обліку підприємства [10, 12]. І. Міхальов до предмету злочину, розкритого у ст. 221 КК, відносить первинні і зведені облікові документи, реєстри бухгалтерського обліку та бухгалтерську звітність, зміст яких відображає економічну діяльність господарюючого суб'єкта [11, 68-69]. З його позицією можна погодитися, але необхідно з'ясувати, що, за змістом ст. 221 КК, не всі бухгалтерські документи, що відображають господарську чи фінансову діяльність, є предметом саме цього злочину, а тільки ті, які стосуються майна і майнових зобов'язань організації-боржника або індивідуального підприємця, і приховування, відчуження, передача або знищення яких може перешкодити задоволенню вимог кредиторів. Банкрутство — визнана господарським судом неспроможність боржника відновити свою платоспроможність та задовольнити визнані судом вимоги кредиторів не інакше, як через застосування ліквідаційної процедури (ст. 1 Закону України «Про банкрутство») [12]. Із зазначеного вбачається, що до числа бухгалтерських документів належать:

- бухгалтерський баланс на останню звітну дату або документи, що його замінюють;
- документи про склад і вартість майна боржника, зокрема, про грошові кошти;
- документи про дебіторську і кредиторську заборгованість (рахунки-фактури, товарно-

- документи, на підставі яких встановлюються суми заборгованості за обов'язковими платежами, з відшкодування шкоди, заподіяної життю або здоров'ю громадян, з оплати праці працівників та виплати ним вихідної допомоги;
- документи, що містять відомості про надані для списання грошові кошти в безакцептному порядку;
- інші документи про майно і майнові зобов'язання боржника.

Висновки і перспективи подальших наукових досліджень у цьому напрямку

До складу бухгалтерських документів, як за свідчує ст. 221 КК, можуть входити як документи бухгалтерської звітності, так і документи первинного обліку: касові, товаросупроводжувальні, з оплати праці, банківські та ін.

В низці статей КК розділу VII «Злочини у сфері господарської діяльності» хоча і не міститься вказівки на бухгалтерські документи як ознаку складу злочину, але за змістом норм, про які йдеться в цих статтях, передбачається в разі вчи-

нення певного злочину порушення правил бухгалтерського обліку. Такими злочинами є: фіктивне підприємництво (ст. 205 КК), легалізація (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом (ст. 209 КК), порушення порядку випуску (емісії) та обігу цінних паперів (ст. 223 КК), фіктивне банкрутство (ст. 218 КК), доведення до банкрутства (ст. 219 КК) та ін.

Враховуючи істотну суспільну небезпеку порушень правил бухгалтерського обліку в сучасній господарській діяльності, нагальною виступає необхідність визначити поняття бухгалтерського документа як предмета злочину у сфері господарської діяльності.

Отже, бухгалтерські документи, виступаючи предметами різних злочинів у сфері господарської діяльності, повинні відображати економічну діяльність підприємств, а діяння з ними — бути спрямованими на приховування майна (майнових зобов'язань) або інформації про нього [23, 116]. Здорова господарська діяльність є запорукою економічної безпеки держави та реалізації її правозахисної та правоохоронної функцій, в тому числі — і стосовно дотримання прав і свобод особи в цій державі.

ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. Шарманська В. М., Шарманська С. О., Головка І. В. Судова бухгалтерія: Навч. посібн. / В. М. Шарманська, С. О. Шарманська, І. В. Головка /. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 454 с.
2. Живко З. Б. Судова бухгалтерія: Навч. — метод. посібн. / З. Б. Живко /. — К.: Атіка, 2007. — 344 с.
3. Паргин Г. О., Загородній А. Г., Корягін М. В., Височан О. С., Пилипенко Л. М., Янковська Л. А. Теорія бухгалтерського обліку: Навч. посібн. / Г. О. Паргин, А. Г. Загородній, М. В. Корягін, О. С. Височан, Л. М. Пилипенко, Л. А. Янковська. — 2-ге вид. стереотип. — Львів: «Магнолія плюс», 2006. — 240 с.
4. Буртовой М. О. Бухгалтерские документы как предмет и средство совершения преступления в сфере хозяйственной деятельности (зарубежный опыт) // Актуальні питання підвищення ролі громадськості в процесі виправлення та ресоціалізації осіб, які відбувають покарання в органах та установах державної кримінально-виконавчої служби України: Матеріали міжвузівської науково-практич. конф. м. Чернігів, 15 квітня 2008 р. / М. О. Буртовой /. — Чернігів: Чернігівський юридичний коледж Державного департаменту України з питань виконання покарань, 2008. — С. 115–118.
5. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» // Відомості Верховної Ради України. — 1999. — № 40. — Ст. 365.
6. Правовая бухгалтерия / Отв. ред. С. Г. Чаадаев. — М., 2001. — 432 с.
7. Толкаченко Л. А., Харабет К. В. Правовая (судебная) бухгалтерия: Курс лекций / Л. А. Толкаченко, К. В. Харабет /. — М., 2002. — 216 с.
8. Судебная бухгалтерия: Учебник / Под ред. С. П. Голубятникова. — М.: Юрид. лит., 1998. — 368 с.
9. Сук Л. К., Сук П. Л. Бухгалтерський облік: Навч. посібн. — 2-ге вид., перероб. і доп. / Л. К. Сук, П. Л. Сук /. — К.: Знання, 2008. — 507 с.
10. Классен Л. И. Проблемы ответственности за неправомерные действия при банкротстве (социальный и уголовно-правовой аспекты): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08. / Л. И. Классен /. — Екатеринбург, 2001. — 20 с.
11. Михалев И. Ю. Кримінальне банкрутство / И. Ю. Михалев /. — СПб.: Юридический центр «Пресс», 2001. — 215 с.
12. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про банкрутство» // Відомості Верховної Ради України. — 1999. — № 42-43. — Ст. 378.

М. О. Буртовой,
старший викладач кафедри кримінально-правових дисциплін Криворізького факультету Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ, ад'юнкт кафедри кримінального права та кримінології Дніпропетровського державного університету внутрішніх справ