

ПРИЧИННІСТЬ ЗДІЙСНЕННЯ ШАХРАЙСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

У статті досліджено основні категорії причинності, а саме, причини, умови та наслідки шахрайських операцій в системі бухгалтерського обліку. Визначено перелік умов та причин здійснення шахрайств на підприємстві, а також встановлено зв'язки між вищезазначеними категоріями

Постановка проблеми. Актуальними питаннями сьогодні є здійснення великої кількості господарських порушень на підприємствах, в результаті яких стрімко зростає кількість економічних злочинів, найчастіше у сфері оподаткування, як в Україні, так у за її межами. Згідно офіційним статистичним даним МВС України в 2010 р. було зареєстровано 8601 злочинів у сфері господарської діяльності, що в динаміці, у порівнянні з 2009 р. більше на 5,2 %, а злочинів щодо привласнення, розтрата майна або заволодіння ним шляхом зловживання службовим становищем зареєстровано у 2010 р. 8240 шт., що також на 5,2 %^{*} більше у порівнянні з попереднім роком. Тобто спостерігається тенденція до зростання економічної злочинності в Україні. Виходячи з вищезазначених показників актуальним є дослідження питань, присвячених розробці заходів щодо виявлення та запобігання порушенням, які здійснюються, головним чином, через систему бухгалтерського обліку. Одним з важливих напрямів для вирішення вищезазначеної проблеми, вважаємо обґрунтування причини та умов вчинення шахрайських операцій на підприємстві.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання щодо виникнення причин та формування умов здійснення шахрайських операцій та їх виявлення висвітлювалися багатьма вченими, зокрема, С. Амстердамським, Ф.Ф. Бутинцем, Н.Я. Дондик, В.М. Кудрявцевим, Г.Ю. Касьяною, Ю.В. Михайловською та ін. Незважаючи на значні напрацювання щодо досліджуваного питання, залишаються невирішеними питання визначення умов, причин та наслідків здійснення шахрайських операцій в системі бухгалтерського обліку.

Мета дослідження полягає у визначенні та обґрунтуванні умов та причин здійснення шахрайських операцій в системі бухгалтерського обліку.

Викладення основного матеріалу дослідження. *Шахрайством* в системі бухгалтерському обліку є сукупність прийомів та способів здійснення господарських порушень в системі бухгалтерського обліку. В свою чергу, під *шахрайськими операціями* в бухгалтерському обліку слід розуміти незаконні (фальсифіковані) дії або події, які в подальшому утворюють недостовірну інформацію про стан активів, зобов'язань та власного капіталу підприємства.

Для того, щоб здійснювати вищезазначені порушення в бухгалтерському обліку необхідні, по-перше причини для їх вчинення, а по-друге – умови, тобто можливості їх реалізації.

Причинність, відповідно до С. Амстердамського, – “різновид, одна з форм детермінації, під якою розуміється будь-яка закономірна залежність між різними процесами і явищами” [1, с. 118]. В.М. Кудрявцев щодо категорії причинності зазначає наступне: “ Категорія причинності... включає наступні поняття: причина, умова, наслідок (результат), зв'язок між причиною і наслідком (умовою і причиною, умовою і наслідком), зворотний зв'язок між наслідком і причинами (умовами) [7, с. 13]. Отже, в даному дослідженні в розрізі категорії причинності розглянуто такі категорії як причина, умова та наслідок здійснення шахрайських операцій в системі бухгалтерського обліку.

^{*} Дані взяті з офіційного сайту МВС України: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://mvs.gov.ua/>

Дослідження причин та умов необхідне для розуміння сутності шахрайства в бухгалтерському обліку та для обґрунтування заходів для його виявлення та профілактики. З цього приводу В.М. Кудрявцев зазначає: “Причинне пояснення розкриває “механізм” явищ, тобто вказує на те, які інші явища і процеси природи та суспільства породжують дане, що розглядається нами, явище, в яких конкретних умовах воно може виникнути, які існують сприятливі та протидіючі йому сили. Саме це і дає можливість виробляти, прогнозувати і планувати організовану систему заходів боротьби з небажаними явищами” [7, с. 8-9].

В науковій літературі можна виділити ряд підходів щодо визначення причин здійснення господарських порушень, в тому числі, шахрайських операцій, в системі бухгалтерського обліку.

Так, відповідно до підходу Ю.В. Михайловської, “причинний комплекс шахрайства включає: 1) об’єктивні економічні, соціальні, політичні, правові, організаційні фактори, що породжують антисуспільну мотивацію та злочинну поведінку шахраїв; 2) суб’єктивні соціально-психологічні фактори формування злочинних цілей, мотивів та правоусвідомлення, а також мотивації поведінки жертви; 3) фактори самодетермінації (відтворення) шахрайства” [8, с. 92].

З облікової точки зору сукупність причин, які спонукають оману суспільства шляхом фальсифікації обліку та звітності, проф. Ф.Ф. Бутинець відносить:

1) відсутність державного нагляду за станом ведення бухгалтерського обліку та складання звітності кожним підприємством незалежно від його організаційно-правової форми та виду діяльності;

2) необхідність виживання підприємств у жорсткій конкурентній боротьбі;

3) особиста матеріальна зацікавленість управлінського персоналу підприємств – організаторів обліку та контролю;

4) вигадана та науково обґрунтована у капіталістичному суспільстві облікова політика підприємств, “креативний облік”, які дають можливість “грати в прибуток”, захищати інтереси власника та керівництва;

5) низький фаховий рівень бухгалтерів та аудиторів, незнання ними основ методики перевірки фактів господарського життя, їх особиста матеріальна зацікавленість;

6) відсутність відповідальності менеджменту, бухгалтерів та аудиторів за фальсифікацію обліку та звітності [2, с. 76-77].

Вищезазначений перелік причин здійснення господарських порушень, запропонований Ф.Ф. Бутинцем, є повним та прямо відноситься до сфери бухгалтерського обліку. Проте, вважаємо, що вищезазначене більш правильно називати не причинами, а умовами здійснення шахрайських операцій в системі бухгалтерського обліку.

Цікавим є підхід Б.С. Українцева та В.М. Кудрявцева, які для виявлення причин здійснення шахрайств в господарській діяльності пропонують застосовувати системний підхід.

Так, Б.С. Українцев зазначає, що “причини-системи, або системні причини, як і будь-яка інша система, мають у своєму розпорядженні закономірно пов’язані елементи, які не є простими частинами, а мають значення тільки в межах цілісності системи” [10, с. 81].

Кудрявцев В.М. стверджує: “якщо з точки зору “лапласівської” причинності задача дослідників полягала у тому, щоб просто перерахувати всі фактори (явища, предмети), які здійснюють вплив на результат, то у світлі системного підходу ця задача значно ускладнюється: необхідно виявити зміст взаємозв’язків між виявленими факторами, розкрити “механізм” їх взаємодії” [7, с. 67].

Як зазначає Р. Карнап “Причинне співвідношення означає передбачуваність” [6, с. 260]. “Твердження про причинний зв’язок є умовним твердженням. Воно описує регулярність, що спостерігається в природі, але не більше” [6, с. 270]. Дана позиція заперечує можливість встановлення об’єктивних причин правопорушень, або ж господарських порушень в бухгалтерському обліку, хоча, вважаємо, що в системі бухгалтерського обліку чітко можна встановити причини здійснення шахрайських операцій, як це, наприклад, зробив Ф.Ф. Бутинець у праці “Альфа і омега бухгалтерського обліку...” [2, с. 76-77].

Проте, маючи причину для здійснення шахрайської операцій в системі бухгалтерського обліку, останню неможливо реалізувати без належних для цього умов. Отже, в цілому під умовою слід розуміти “те, від чого залежить дещо інше (обумовлюване), істотний компонент комплексу об’єктів (речей, їх стану, взаємодій), з наявності якого слідує існування даного явища”**.

Слід зазначити, що щодо визначення умов економічних злочинів, господарських порушень на підприємстві також існує ряд підходів. Розглянемо деякі з них.

Міхайловська Ю.В. під умовами шахрайства розуміє сукупність криміногенних явищ, які сприяють здійсненню шахрайства: 1) об’єктивні недоліки правового, організаційного та організаційно-технічного характеру, що активізують дію причин шахрайства; 2) суб’єктивні особливості особи шахрая та його жертви (інтелектуально-духовні, фізичні, психічні та ін.) [8, с. 92].

Можна прослідкувати, що Ю.В. Міхайловська поділяє умови і причини за об’єктивно-суб’єктивною ознакою, різниця лише в тому, що до причин автор відносить ще й самодетермінацію шахрайства.

Дондик Н.Я. [5] також поділяє умови на об’єктивні та суб’єктивні: “суб’єктивні умови – це негативні психологічні та моральні якості осіб, що оточують злочинця. Негативні якості оточення позначаються на його орієнтації, поведінці, суспільній діяльності й утворюють сприятливу атмосферу для виникнення злочинного задуму і досягнення злочинцем поставленої мети. Такими суб’єктивними умовами є, наприклад, прагнення певних людей до швидкого і нетрудового збагачення, які можуть бути використані злочинцем. Сюди ж можна віднести недбале ставлення до виконання своїх трудових функцій або некомпетентність, які полегшують злочинцю досягти поставленої мети. До суб’єктивних умов, які сприяють злочинності, належать і недоліки в роботі державного апарату, перш за все, контролюючих і правоохоронних органів” [5, с. 116]. Під об’єктивними умовами злочинності автор розуміє “соціальні суперечності, які безпосередньо не залежать від свідомості та волі населення. Ці умови історично успадковані від минулих епох, що підтримують стан соціальної напруженості в суспільстві та сприяють злочинності (екологія, уклад і стан економіки, соціальні відносини, “тіньові” сторони урбанізації і технічного прогресу тощо). Їх встановлення потребує певної аналітичної роботи на основі узагальнення значної кількості кримінальних справ певної категорії, а усунення – кардинальних економічних, політичних та соціальних заходів [5, с. 117].

Як бачимо, на відміну від Ю.В. Міхайловської, Н.Я. Дондик надає більш широкий зміст суб’єктивним і об’єктивним умовам правопорушень.

Даньшин І. та Дисодєд О. серед умов, що сприяють зростанню шахрайства, пропонують виділити три основні:

** Философская энциклопедия: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://dic.academic.ru/dic.nsf/enc_philosophy/4713/Причина

а) небажання громадян звертатися до правоохоронних органів з заявою про вчинення у відношенні них шахрайства;

б) недооцінка правоохоронними органами суспільної небезпеки цього посягання, у тому числі тих його видів, що вчиняються професійними шахраями;

в) недоліки статистичного обліку шахрайства [3, с. 94-99.].

Вже на даному етапі дослідження умов і причин бачимо, що існує плутанина у їх визначенні. Одні автори під певними причинами здійснення шахрайств розуміють одне, а інші називають їх не причинами, а умовами. Хоча в філософії існує думка, що поділ на причини та умови є умовним. Все ж таки вважаємо чітко розділити дані категорії щодо шахрайських операцій в бухгалтерському обліку (рис. 1).

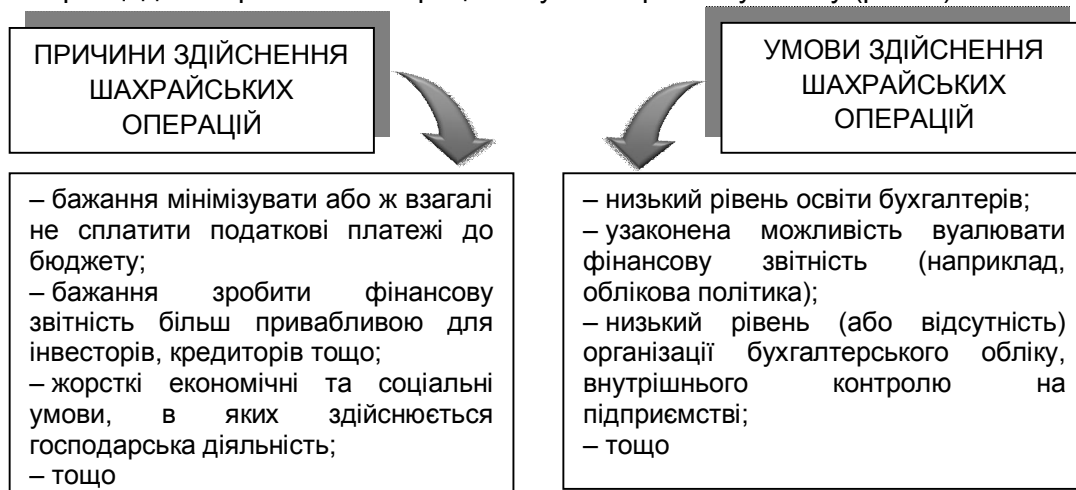


Рис. 1. Причини та умови здійснення шахрайських операцій на підприємстві

З рис. 1 видно, що причини носять більш суб'єктивний характер, тобто цілі, мотиви окремих людей. Вважаємо, що причини є більш узагальненою, більш широкою категорією, ніж умови.

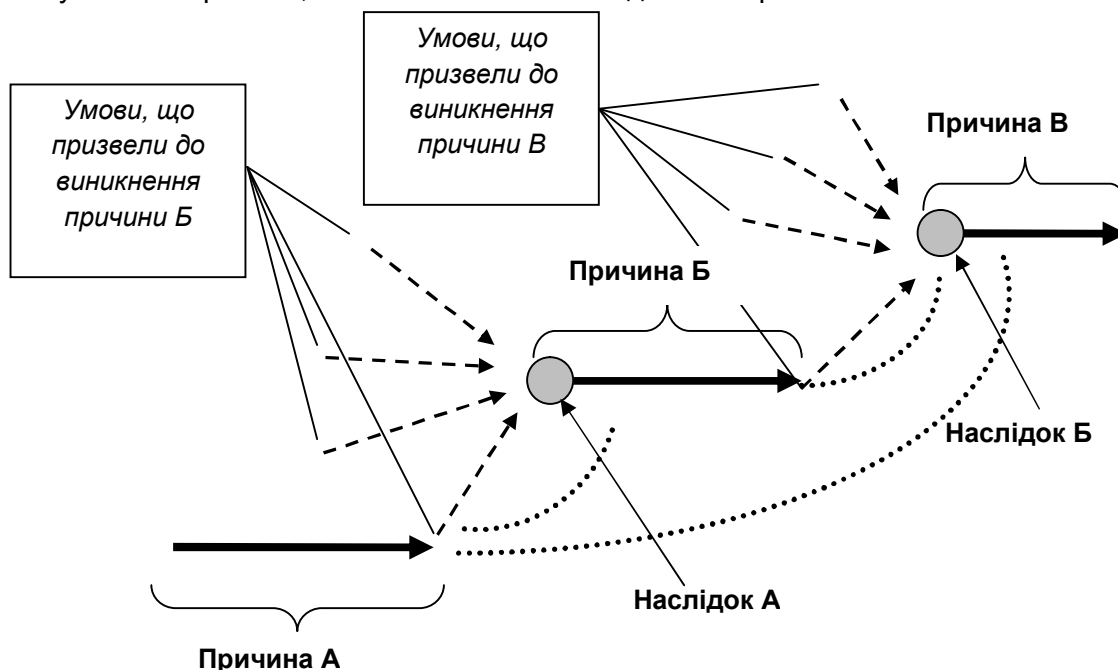
Наступною категорією причинності є наслідок. “Причина породжує наслідок, у той час як умова тільки цьому сприяє, забезпечуючи можливість дії причини” [7, с. 20]. На думку В.М. Кудрявцева, “...наслідок є результатом одночасної дії (точніше – взаємодії) кількох явищ, кожне з яких можна було б розглядати як його причину” [7, с. 16].

Перелік умов, що спонукають до вчинення порушень, наведений на рис. 1 та в наукових працях багатьох авторів, не можна вважати вичерпним. У кожного підприємства можуть бути й інші специфічні умови та причини здійснення шахрайських операцій в системі бухгалтерського обліку.

На даному етапі дослідження проявляється зв'язок трьох категорій причинності, і виникає необхідність обґрунтування, чим в системі бухгалтерського обліку, та в кримінальному праві є шахрайство – причиною, умовою або наслідком.

Як зазначає Г.Ю. Касьянова, однією з ознак правопорушення є наявність причинного зв'язку між протиправною дією та нанесеною шкодою. Результатом будь-якого правопорушення є шкода (тобто наслідок – прим. 1.3.). Тому важливо довести наявність причинного зв'язку в комплексі: між самими діями, якщо їх декілька, та діями і нанесеною через них шкодою. Протиправні дії, результатом яких є шкода, між якими не можна буде прослідкувати і довести причинний зв'язок, не створюють податкове правопорушення [9, с. 107].

Перш за все, розглянемо шахрайство в системі бухгалтерського обліку. Як раніше зазначалося, шахрайство слід розглядати як спосіб вчинення господарських порушень в системі бухгалтерського обліку. З філософської точки зору шахрайство в системі бухгалтерського обліку можемо визначити як наслідок (результат), який має умови та причини, зв'язок між якими наведений на рис. 2.



Умовні позначення:

..... – відображення зв'язку між причинами різного рівня, тобто одна причина за певних умов стає причиною для наступної;

--- – відображення сукупності умов для здійснення шахрайських операцій;

● – наслідки, до яких призвели причини та умови;

→ – причини здійснення шахрайських операцій.

Рис. 2. Причини та умови шахрайств в бухгалтерському обліку

З одного боку, причину Б викликали ряд умов, з іншого – дану причину можна розглядати як наслідок, проте, якщо даний наслідок зумовив ще одне явище, він також є причиною, і разом з причиною А, може викликати наслідок (або ж причину) В.

Отже, на рис. 2 прослідковується умовність категорій причинності, а саме “причина”, “умова” та “наслідок”. Зокрема, шахрайство в бухгалтерському обліку може виступати як наслідком (в результаті причин та умов, наведених на рис. 1), так і причиною (коли одна шахрайська дія тягне за собою інші).

Висновки та перспективи подальших досліджень. В ході дослідження обґрунтовані основні категорії причинності, – “причина”, “умова” та “наслідок”, що дозволило визначити їх взаємозв'язок по відношенню до здійснення шахрайських операцій в системі бухгалтерського обліку, а також більш детально вивчити сутність шахрайств, шахрайських операцій для подальшого обґрунтування заходів щодо виявлення, попередження та профілактики даних господарських порушень.

Визначено, що причини носять більш суб'єктивний характер ніж умови, тобто вони зумовлені цілями, мотивами окремих посадових осіб суб'єкта господарювання. Встановлено, що причини є більш узагальненою категорією, і саме вони спонукають до здійснення шахрайських операцій в системі

бухгалтерського обліку, умови, в свою чергу, лише дають можливість для їх реалізації, і, відповідно, причини та умови в сукупності визначають наслідок певних дій та подій в бухгалтерському обліку.

ЛІТЕРАТУРА:

1. *Амстердамский С.* Разные понятия детерминизма / С. Амстердамский // Вопросы философии. – 1966. – № 7. – С. 118.
2. *Бутинець Ф.Ф.* Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “РУТА”, 2007. – 328 с.
3. *Даньшин І.* До питання про поняття злочинної діяльності / І. Даньшин, О. Лисодед // Вісн. Акад. правових наук України. – 1998. – № 3. – С. 94-99.
4. *Дондик Г.П.* Використання бухгалтерської інформації під час розкриття злочинів у сфері економіки та встановлення умов їх скоєння / Г.П. Дондик // Вісник Запорізького юридичного інституту. – 2009. – № 1. – С. 53–59.
5. *Дондик Н.Я.* Спеціальні бухгалтерські знання та їх застосування під час розкриття та розслідування економічних злочинів: [Монографія] / Дондик Н.Я. – К.: Атака, 2007. – 144 с.
6. *Карнап Р.* Философские основания физики / Р. Карнап. – Москва: Editorial URSS, 1971. – 392 с.
7. *Кудрявцев В.Н.* Причины правонарушений / В.Н. Кудрявцев. – М.: изд-тво “Наука”, 1976. – 286 с.
8. *Михайловская Ю.В.* Мошенничество и его профилактика / Ю.В. Михайловская. – Минск: “Беларуская навука”, 2011. – 180 с.
9. Преступление и наказание в бухгалтерском и налоговом учете. Книга 1 / Под ред. Г.Ю. Касьяновой. – М.: Информцентр XXI века, 2001. – 216 с.
10. *Украинцев Б.С.* Самоуправляющиеся системы и причинность: [Электронный ресурс]. – М.: “Мысль”, 1972. – Режим доступа: <http://www.pseudology.org/science/SamoSysPrichinnost.htm>