

NUSIKALSTAMO BUHALTERINĖS APSKAITOS TVARKYMO DALYKO SAMPRATA BEI REIŠKĖ KVALIFIKACIJAI

Doktorantas Mindaugas Greičius

Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Baudžiamosios teisės katedra
Saulėtekio g. 9, 2040 Vilnius
Telefonas 236 61 67
Elektroninis paštas

Pateikta 2003 m. rugsėjo 3 d.

Parengta spausdinti 2003 m. gruodžio 12 d.

Recenzavo Vilniaus universiteto Teisės fakulteto Baudžiamosios teisės katedros docentai dr. Jonas Prapiestis ir dr. Armanas Abramavičius

S a n t r a u k a

Šiame darbe analizuojama nusikalstamo buhalterinės apskaitos tvarkymo dalyko samprata bei šios sampratos įtaka kaltojo asmens nusikalstamų veiksmų (neveikimo) kvalifikacijai. Atsižvelgiant į tai, jog nusikalstamo apskaitos tvarkymo objektas yra buhalterinės apskaitos vedimo tvarka, straipsnyje pabrėžiama, jog analizuojamo nusikaltimo sudėties požymiai, būdami blanketinio pobūdžio, analizuotini pagal specialių teisės aktų nuostatas, kurios ir turi įtakos nusikalstamo buhalterinės apskaitos tvarkymo dalyko konkretizuotai sampratai. Ši samprata leidžia atsakyti į klausimą, kokie dokumentai gali būti šio nusikaltimo dalykas ir kaip tokių konkrečių dalykų įrašymas į nusikaltimų sudėtį lemia asmens veiksmų (neveikimo) kvalifikaciją.

I v a d a s

Lietuvos Respublikos baudžiamojo kodekso (toliau tekste – BK) 222 ir 223 straipsnius vienija tai, jog juose numatyta baudžiamoji atsakomybė už nusikalstamą buhalterinės apskaitos tvarkymą.

Remiantis Finansinių nusikaltimų tyrimo tarnybos (FNTT) oficialiai skelbiamais duomenimis¹, šios tarnybos pareigūnai 2001 m. išaiškino 385 nusikaltimus, o 2002 m. – 445 nusikaltimus. Iš jų pastaraisiais metais 32 proc. sudarė apgaulinga apskaita, 17 proc. – aplaidus apskaitos tvarkymas, 15 proc. – sąmoningai neteisingų duomenų apie savo ar įmonės pajamas, pelną ar jų naudojimą deklaravimas ir jų pateikimas Valstybinei mokesčių inspekcijai. Kaip matyti iš pateiktų statistikos duomenų, didžioji dalis išaiškintų nusikalstamo buhalterinės apskaitos tvarkymo veikų – tyčinės, nes apgaulingos apskaitos nusikalstamų veikų išaiškinta praktiškai dvigubai daugiau nei aplaidžių. Pažymėtina ir tai, kad, kriminologų nuomone, šių nusikaltimų latentškumas paprastai daugelį kartų viršija oficialiosios statistikos duomenis. Taigi nusikaltimų buhalterinės apskaitos srityje (ypač tyčinių nusikaltimų) problema itin aktuali. Juolab, kad pagal minėtą FNTT statistiką, išaiškinus tik 445 nusikaltimus, paaiškėjo, kad juos darant buvo nuslėpta net 71 mln. 202 tūkst. litų mokesčių.

Atsižvelgiant į problemos aktualumą bei siekiant kiek įmanoma operatyviau iširti analizuojamas nusikalstamas veikas, itin svarbu tiksliai suvokti nusikalstamo buhalterinės apskaitos tvarkymo nusikaltimų sudėčių požymių turinį, lemiantį įrodinėjimo dalyką baudžiamosiose bylose dėl šių nusikaltimų.

Pagrindinis šio straipsnio tikslas – pabandyti atskleisti šio nusikaltimo dalyką. Nusikaltimo dalyko apibrėžimas yra itin svarbus apibrėžiant baudžiamosios atsakomybės už netin-

¹ Informacija iš delfi.lt. 2003 01 14 ELTA informacija.

kamą buhalterinės apskaitos tvarkymą ribas. Žinoma, baudžiamosios atsakomybės už nusikalstamą buhalterinės apskaitos tvarkymą kilimo sąlygas patvirtina patikrinimo, revizijos ar ekspertizės aktai, specialisto, eksperto išvados. Atrodytų, jog teisininkui nebūtina suvokti, koks yra nusikalstamo buhalterinės apskaitos vedimo dalyko turinys. Kita vertus, buhalterinės apskaitos ekspertas ar specialistas nurodo, kaip apskaita konkrečiai tvarkoma, kokie konkrečiai apskaitos vedimo pažeidimai padaryti¹, o teisininkas privalo mokėti eksperto išvadoje (akte) pastebėti konstatuojamus (arba kai kuriais atvejais nekonstatuotus, tačiau galimus) buhalterinės apskaitos pažeidimus ir, žinoma, atskirti baudžiamąją atsakomybę nuo administracinės; privalo mokėti vertinti ekspertizės akte suformuluotus teiginius, pateikiamas išvadas, kad galėtų daryti pagrįstas išvadas konkrečioje baudžiamojoje byloje dėl jos tolesnės eigos. Juolab, kad ir galiojusiame, ir naujajame Lietuvos Respublikos baudžiamojo proceso kodekse (toliau tekste – BPK) įtvirtinta nuostata, kad jokie įrodymai teismui bei ikiteisminio tyrimo institucijoms neturi iš anksto nustatytos galios. BPK reikalauja išanalizuoti visus byloje surinktus įrodymus, nurodyti motyvus, kodėl įrodinėjantys subjektai vienais įrodymais pagrindžia savo išvadas, o kitais atmeta.

Todėl, kad sugebėtų vertinti eksperto išvadas (be abejo, ir formuluoti konkrečius klausimus ekspertui), teisininkas privalo žinoti ir tai, kas konkrečiai yra nusikalstamo buhalterinės apskaitos vedimo objektas ir dalyko turinys.

I. Nusikalstamo buhalterinės apskaitos tvarkymo dalyko samprata bei dalyką sudarančių dokumentų ypatumai

Dalyko samprata

Atsižvelgiant į tai, jog dalis nusikalstamo buhalterinės apskaitos tvarkymo požymių (tarp jų ir dalykas) yra blanketinio pobūdžio, veikos kvalifikavimo procese, siekiant suvokti nusikaltimo sudėties požymį(ius), būtina analizuoti teisės šaltinių, į kuriuos nukreipta blanketinė norma, turinį.

Lietuvoje pagrindinis teisės aktas, reglamentuojantis buhalterinės apskaitos tvarkymą, yra jau antrasis 1990 m. atkūrus nepriklausomybę įsigaliojęs 2001 m. lapkričio 6 d. Buhalterinės apskaitos įstatymas². Tačiau šis įstatymas, nustatantis apskaitos tvarką Lietuvoje, ne

¹ Pavyzdžiui, baudžiamojoje byloje Nr. 07–1–X06–99 Vilniaus m. Valstybinės mokesčių inspekcijos inspektorai atliko UAB „X“ patikrinimą ir surašė patikrinimo aktą, kurio išvadosse konstatavo, kad 1997 m. UAB „X“ ūkinės–komercinės veiklos rezultatą galima nustatyti iš dalies, nes elektroninio kasos aparato dienos „Z“ 1997 m. lapkričio 19 d. ataskaitoje yra taisyčių ir atliekant ekspertizę pirminiai įrašai nenustatyti, dėl to nėra galimybės nustatyti minėtosios paros realizacijos apimtys ir dėl to analizuojamų metų realizavimo pajamas galima nustatyti iš dalies.

Kitoje baudžiamojoje byloje Nr. 57–1–X9X–99 Revizijų departamento prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos revizijos akto išvadoje konstatuota, jog asmuo Y, būdamas personalinės įmonės savininkas ir pats tvarkydamas buhalterinę apskaitą, daugeliu atvejų pažeidė 1992 m. birželio 18 d. Lietuvos Respublikos buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 2, 4, 9, 10, 14, 15 straipsnius.

Buhalterinė apskaita buvo tvarkoma aplaidžiai. Buhalterinės apskaitos registruose užfiksuoti ne visi pirminiai dokumentai. Vilniaus raj. VMI buvo pateikiami klaidingi duomenys apie įmonės sąnaudas.

Pagal 1998 m. rugsėjo 25 d. Vilniaus raj. VMI aktą tikrinant 1995 m. sąnaudų apskaičiavimo teisingumą, nustatyta, kad įmonė į sąnaudas įtraukė visas per 1995 m. pirktas prekes kartu su PVM, padidino sąnaudas 16 034 Lt ir taip sumažino apmokestinamas pajamas 16 034 litų.

Be to, asmuo Y pažeidė „Kasos darbo organizavimo ir operacijų vykdymo taisyklių“, patvirtintų Lietuvos Respublikos Vyriausybės ir Lietuvos Banko valdybos 1994 m. balandžio 29 d. nutarimo Nr. 336 reikalavimų 23 punktą, nes asmens Y personalinėje įmonėje išlaidos buvo fiksuojamos dokumentuose, neturinčiuose juridinės galios.

Dėl minėtų pažeidimų ir klaidingai vedamos buhalterinės apskaitos iš dalies nėra galimybės nustatyti įmonės ūkinės ir finansinės veiklos rezultatų, įvertinti turto.

² Buhalterinės apskaitos tvarką tarptautiniu mastu reglamentuoja Tarptautiniai apskaitos standartai, kuriuos skelbia Tarptautinių apskaitos standartų komitetas, 1973 m. birželio 29 d. įkurtas dešimties pasaulio šalių profesionalių buhalterijų organizacijų. Šie standartai yra tik rekomendacinio pobūdžio, tačiau nacionalinės teisės sistemoje įtvirtintos šių standartų nuostatos tampa privalomos (Lietuvos buhalterinės apskaitos įstatymas taip pat nustato, jog apskaitos standartai – ūkio subjekto turto, nuosavo kapitalo ir įsipareigojimų vertinimo, pajamų ir

vienintelis. Atskiruose įstatymuose taip pat įtvirtinta nemažai specialiųjų buhalterinės apskaitos tvarkymo nuostatų. Be to, konkrečias apskaitos tvarkymo taisykles gali nustatyti ir nustato ar (ir) detalizuoja poįstatyminiai teisės aktai.

Buhalterinės apskaitos įstatyme pateiktas subjektų, kurie apskaitą privalo vesti pagal šį įstatymą, sąrašas. Šis įstatymas nustato ribotos ir neribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų, ūkininkų ūkių turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla (nuolatinė Lietuvos gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla, ir nenuolatinių Lietuvos gyventojų, veikiančių per nuolatinę bazę Lietuvos Respublikoje), užsienio ūkio subjektų, veikiančių per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, užsienio ūkio subjektų, kurių atstovybės yra Lietuvos Respublikoje, atitinkamai veiklai, nuolatinėi buveinei ar atstovybei priskirtino turto, nuosavo kapitalo, įsipareigojimų, ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių buhalterinę apskaitą, jos organizavimą ir tvarkymą (Buhalterinės apskaitos įstatymo 1 str. 1 d.). Išvardytieji subjektai privalo vadovautis Buhalterinės apskaitos įstatymo nuostatomis – tai principinė nuostata¹.

Literatūroje² nusikalstamos buhalterinės apskaitos dalykais laikomi trijų lygių dokumentai – pirminiai apskaitos dokumentai, registrai bei finansinė atskaitomybė. Tai reiškia, jog pripažįstama, kad dalyko samprata apima šiuos tris dokumentus.

Tačiau norint iki galo suvokti, kokius dokumentus iš tiesų reikėtų laikyti nusikalstamo buhalterinės apskaitos tvarkymo dalyku, visų pirma būtina išsiaiškinti, koks yra šio nusikaltimo objektas, nes dalykas yra tik šio nusikaltimo sudėties elemento požymis.

Baudžiamosios teisės teorijoje aplaidaus bei apgaulingo apskaitos vedimo objektu laikoma buhalterinės apskaitos vedimo tvarka³, o nusikaltimo dalykas – tai paprastai konkretūs materialaus pasaulio daiktai, kuriuos veikiant daroma žala teisiniams gėriams ar keliama tokios žalos grėsmė. Kitaip tariant, paprastai nusikaltimo dalykas yra materialio objekto išraiška realiame pasaulyje. Kadangi nusikalstamai tvarkomos apskaitos objektas yra buhalterinės apskaitos vedimo tvarka, tam, kad būtų įmanoma suvokti nusikaltimo dalyką, būtina išsiaiškinti, kokia yra buhalterinės apskaitos samprata, nes būtent buhalterinės apskaitos turinį sudarančių dalykų tvarkymo ypatybės lemia apskaitos tvarkymo tinkamumą.

Buhalterinės apskaitos įstatymo 2 straipsnio 5 punkte buhalterinė apskaita apibrėžta kaip ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta gauti informaciją ekonominiams sprendimams priimti ir (arba) finansinei atskaitomybei sudaryti. Buhalterinės apskaitos įstatymo sisteminė analizė leidžia teigti, jog sudaroma finansinė atskaitomybė bei ekonominiai sprendimai priimami remiantis pirminiais apskaitos dokumentais bei registrais. Atsižvelgiant į įstatymo formuluotę, jog buhalterinės apskaitos kaip sistemos pagrindu sudaroma finansinė atskaitomybė, galima teigti, jog finansinė atskaitomybė yra už buhalterinės apskaitos sistemos ribų. Būtent apskaitos dokumentų bei registrų sistema – tai buhalterinės apskaitos apibrėžime suformuluotos sistemos išraiška realybėje. Kadangi nusikaltimo dalykas yra materialio objekto išraiška realybėje, manyčiau, galima teigti, jog analizuojamos nusikalstamos veikos **dalykas** tol, kol Buhalterinės apskaitos

sąnaudų pripažinimo ir registravimo taisyklės, atitinkančios Europos sąjungos teisę bei Tarptautinius apskaitos standartus ir suderintos su Lietuvos Respublikoje galiojančiais teisės aktais). Taip pat reikšmingi dokumentai yra Europos Sąjungos direktyvos, tačiau Europos Sąjungos direktyvos derinamos su Tarptautiniais apskaitos standartais. Europos Komisijos nuostata šiuo metu yra tokia, kad nuo 2005 m. Europos Sąjungos šalys pradėtų naudotis Tarptautiniais apskaitos standartais. Tai reiškia, jog ir Lietuvai, kaip būsimai Europos Sąjungos narei, šie standartai neišvengiamai lems (ir, kaip jau minėta, lemia) nacionalinės teisės ypatumus.

¹ Dalies išvardytųjų subjektų apskaitą, jos organizavimą ir tvarkymą nustato kiti teisės aktai:

1. Ūkininkų ūkių, gyventojų, kurie verčiasi individualia veikla, užsienio ūkio subjektų, veikiančių per nuolatinę buveinę Lietuvos Respublikoje, užsienio ūkio subjektų, kurių atstovybės yra Lietuvoje, pelno nesiekiančių ribotos civilinės atsakomybės juridinių asmenų buhalterinės apskaitos tvarką nustato Vyriausybė ar jos įgaliota institucija tiek, kiek šis įstatymas nenumato kitaip (Buhalterinės apskaitos įstatymo 1 str. 2 d.);

2. Lietuvos banko, kitų kredito įstaigų, finansų maklerio įmonių, investicinių bendrovių, pensijų fondų, jų valdymo įmonių buhalterinės apskaitos tvarkymą ir organizavimą nustato šis Buhalterinės apskaitos įstatymas, jei kiti įstatymai nenustato kitaip (Buhalterinės apskaitos įstatymo 1 str. 3 d.).

² Pavyzdžiui, Baudžiamosios teisės specialiosios dalies vadovėlis. – Vilnius, 2000.

³ Taip pat papildomas objektas gali būti valstybės finansiniai interesai (nes dažniausiai tokiais nusikaltimais vengiama mokesčių) arba kitų asmenų finansiniai bei kitokie interesai.

įstatyme įtvirtinta anksčiau nurodyta samprata, **yra apskaitos dokumentai bei registrai**. Tuo tarpu literatūroje teigiama, jog apgaulingo bei aplaidaus buhalterinės apskaitos tvarkymo dalykas yra ir finansinė atskaitomybė [5]. Galiojant ankstesniajai (iš 1992 m. Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo redakcijos buvo neaišku, ką reiškia buhalterinė apskaita, nes ji tiesiog nebuvo apibrėžta. Tai reiškia, kad tuomet nuostata dėl trijų dalykų galėjo būti pateisinama, tačiau, pasikeitus įstatymui ir įstatyme apibrėžus buhalterinės apskaitos sampratą, nusikalstamo buhalterinės apskaitos tvarkymo dalykais laikytini apskaitos dokumentai bei (ar) registrai. Tai taip pat reiškia, jog bet koks nusikalstamas poveikis finansinei atskaitomybei ar kitokiai ataskaitai yra už apgaulingo bei aplaidaus buhalterinės apskaitos tvarkymo ribų. Finansinė atskaitomybė gali būti kitų nusikaltimų dalyku – pavyzdžiui, BK numatyta baudžiamoji atsakomybė už neteisingų duomenų apie pajamas, pelną ar turtą pateikimą (BK 220 str.).

Nevertinant Buhalterinės apskaitos įstatyme suformuluotos buhalterinės apskaitos sampratos tinkamumo¹ ir nepaisant to, kad finansinė atskaitomybė nėra nusikalstamo buhalterinės apskaitos tvarkymo dalykas, šis dokumentas, net ir esant tokiai buhalterinės apskaitos reglamentacijai, vis dėlto svarbus nusikalstamo buhalterinės apskaitos įrodinėjimo procese, nes lygindami apskaitos dokumentus bei registrus su finansinės atskaitomybės dokumentais tam tikrais atvejais galime spręsti apie nusikalstamo buhalterinės apskaitos dalyko buvimą.

Apibendrinant tai, kas pasakyta, nusikalstamo apskaitos tvarkymo objektas – buhalterinės apskaitos vedimo tvarka, o nusikalstamo apskaitos tvarkymo dalykas (arba materialio objekto išraiška) – tai buhalterinės apskaitos tvarkymo procese pildytini dokumentai – apskaitos dokumentai bei registrai, kurie gali būti veikiami nusikalstamu būdu.

Apskritai buhalterinės apskaitos duomenys fiksuojami iš esmės trijose duomenų fiksavimo pakopose – pirminiuose apskaitos dokumentuose, registruose ir finansinės atskaitomybės dokumentuose – tačiau baudžiamoji atsakomybė atsižvelgiant į dokumento rūšį diferencijuojama.

Buhalterinės apskaitos nusikalstamo tvarkymo dalyką sudarančių dokumentų ypatumai

Nusikaltimų kvalifikavimo procese itin svarbu žinoti ne tik tai, kokius dokumentus galima laikyti nusikaltimo dalyku, bet ir tai, kokie konkretūs reikalavimai keliami šiems dokumentams. *Pavyzdžiui, baudžiamojoje byloje Nr. 10–2–X53–0X dokumentinės revizijos akte nurodyta, jog, remiantis pirminiais apskaitos dokumentais, įmonės Y veiklos rezultatus nustatyti galima. Išanalizavus aprašomąją revizijos akto dalį paaiškėjo, jog pirminiams apskaitos dokumentams revizoriai prilygino buhalterio pažymą. Šiame pavyzdyje nurodyta buhalterio pažyma nėra pirminis apskaitos dokumentas, todėl revizorių išvada negali būti laikoma pagrįsta.*

Tai reiškia, kad iš tiesų revizoriai padarė nepagrįstą išvadą (klaidą), kuria remiantis galėjo būti priimtas apkaltinamasis nuosprendis. Šis pavyzdys, manyčiau, įrodo, jog asmeniui, skaitančiam revizijos aktą ir vertinančiam akte daromas išvadas, privalu žinoti, kokius dokumentus galima laikyti apskaitos dokumentais, nes priešingu atveju byloje nebūtų nustatyta objektyvi tiesa.

Apskaitos dokumentai

¹ Ar Buhalterinės apskaitos įstatyme suformuluotas buhalterinės apskaitos apibrėžimas yra tinkamas, galima abejoti, nes buhalterinės apskaitos literatūroje buhalterinė apskaita apibūdinama kaip buhalterinės apskaitos duomenų pildymo bei apibendrinimo procesas bei sistema, į kurią įeina ir finansinė atskaitomybė. Štai knygoje „Buhalterinės apskaitos pagrindai“ buhalterinės apskaitos specialistas, ekonomikos mokslų daktaras doc. G. Kalčinskas rašo, jog realiai ūkinės operacijos fiksuojamos ir einamoji buhalterinė apskaita vedama net ir sudarant finansinę atskaitomybę.

Apskaitos dokumentai iš esmės yra pirmoji ūkinės veiklos fiksavimo dokumentuose pakopa, kurioje fiksuojami įvykę ūkiniai įvykiai ar ūkinės operacijos. Paprastai šie dokumentai vadinami pirminiais apskaitos dokumentais, o toks pavadinimas, galima sakyti, atskleidžia dokumento esmę – nes tai pirmasis dokumentas po ūkinio įvykio ar operacijos.

Buhalterinės apskaitos specialistai, kad būtų galima geriau atskirti, apskaitos dokumentus skirsto įvairiai, bet teisininkams svarbiausią reikšmę turi apskaitos dokumentų skirstymas pagal reglamentavimo laipsnį, kai apskaitos dokumentai skirstomi į šias grupes:

- laisvos formos;
- pavyzdiniai;
- specialieji.

Specialieji dokumentai (dar kartais vadinami griežtos apskaitos dokumentais) gana griežtai reglamentuojami – jie surašomi specialiai apdorotuose blankuose, kuriuose net būna tam tikri apsaugos ženklai. Pavyzdiniai dokumentai – tai laisvos formos dokumentai, tik valdžios pateikiami apskaitos darbuotojams stengiantis palengvinti jų darbą rengiant apskaitos dokumento formą įmonėje. Vieninteliai specialieji apskaitos dokumentai formos aspektu yra griežtai reglamentuoti, todėl manyčiau, kad dar lengviau suvokti dokumentų skirtumus pagal jų formos reglamentacijos laipsnį būtų juos skirstant tik į dvi rūšis:

- laisvos formos apskaitos dokumentai;
- specialieji apskaitos dokumentai.

Buhalterinės apskaitos įstatymas aiškiai neskiria šių dviejų rūšių apskaitos dokumentų, bet įstatymo analizė leidžia pagrįstai teigti, jog Lietuvos norminiai įstatymai reglamentuoja abi apskaitos dokumentų rūšis. Taip teigti galima remiantis įstatymo 13 straipsniu. Kad būtų dar lengviau skirti skirtingų rūšių dokumentus, remiantis pastaruoju straipsniu apskaitos dokumentus pagal turinio bei formos reglamentacijos laipsnį (arba pagal reikalaujamų rekvizitų kiekį ir turinį bei formos ypatybes) galima skirstyti į:

- bendrosios ir
- specialiosios reglamentacijos.

Ši klasifikacija leidžia tvirtinti, jog reikalavimai, keliami bendrosios reglamentacijos apskaitos dokumentams, yra tas reikalavimų minimumas, be kurių apskaitos dokumentas negali būti pripažintas apskaitos dokumentu, arba, kitaip tariant, neturi juridinės galios.

Įstatymo 13 straipsnio 1 dalyje yra numatyti šeši privalomi bendrosios reglamentacijos (arba bet kokio apskaitos dokumento) apskaitos dokumento rekvizitai:

1. apskaitos dokumento pavadinimas;
2. ūkio subjekto, surašiusio apskaitos dokumentą, pavadinimas, kodas;
3. apskaitos dokumento data;
4. ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio turinys;
5. ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio rezultatas pinigine ir (arba) kiekybine išraiška.
6. asmens, turinčio teisę surašyti ir (ar) pasirašyti dokumentą, vardas, pavardė, parašas ir pareigos.

To paties straipsnio antroje dalyje numatyta, jog kituose teisės aktuose atskirų rūšių apskaitos dokumentams gali būti papildomai nustatyti privalomi rekvizitai. Tokiu atveju dokumentas, turintis tuos papildomus, tačiau privalomus, rekvizitus, laikomas specialiuoju apskaitos dokumentu. Be to, apskaitos dokumentas, kuris turi visus bendruosius privalomus rekvizitus, bet neturi bent vieno papildomo privalomo apskaitos rekvizito, taip pat neturi juridinės galios¹. Didžiąją dalį tokių specialiųjų apskaitos dokumentų pateikia 2002 m. gegužės

¹ Tas pats įstatymas numato ir dvi reikalavimų apskaitos dokumentams išimtis:

1. ūkine veikla nesiverčiantiems fiziniams asmenims suteiktų nuolatinių ir ilgalaikių paslaugų (gyvenamųjų patalpų nuomos, šalto ir karšto vandens, elektros energijos, dujų tiekimo ir komunalinių paslaugų) apskaitos dokumentuose bei telekomunikacijų paslaugų gavėjams išrašytuose apskaitos dokumentuose turi būti nurodyti šie rekvizitai:

- a) apskaitos dokumento pavadinimas;
- b) ūkio subjekto, suteikusio paslaugas, pavadinimas ir kodas;
- c) apskaitos dokumento data;
- d) paslaugų gavėjo pavadinimas;
- e) paslaugų pavadinimai;

29 d. Vyriausybės nutarimas Nr. 780 „Dėl specialiųjų apskaitos dokumentų blankų užsakymo, gamybos, technologinės apsaugos, platinimo, įsigijimo ir sunaikinimo tvarkos bei mokesčiams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo tvarkos patvirtinimo“. Šio nutarimo 3.1. punkte nurodyti tokie dokumentai kaip sąskaitos faktūros, PVM sąskaitos faktūros, kasos pajamų orderiai, žemės ūkio produkcijos pirkimo kvitai. Šie dokumentai juridinės galios neturi ir pagal tokius dokumentus išlaidos sąnaudomis ir pirkimo PVM atskaitomu PVM negali būti pripažįstami, jei jie:

- a) surašyti ne nustatyta tvarka pagamintame blanke;
- b) ir (arba) surašyti blanke, kurį jį surašęs asmuo įsigijo Specialiųjų apskaitos dokumentų blankų užsakymo, gamybos, technologinės apsaugos, platinimo, įsigijimo ir sunaikinimo tvarkos, patvirtintos šiuo nutarimu, draudžiamu būdu¹;
- c) ir (arba) neturi visų teisės aktų nustatytų jiems privalomų rekvizitų.

Koks konkrečiai apskaitos dokumentas pildomas konkrečiu atveju, nustato kiti teisės aktai. Pavyzdžiui, 1993 m. gruodžio 22 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo Nr. I–345 26 straipsnis numato, jog pirkėjams turi būti išrašyti išsiųstos produkcijos, suteiktų paslaugų specialūs apskaitos dokumentai – sąskaitos–faktūros arba PVM sąskaitos faktūros, įregistruoti teritorinėse VMI, ar kiti apskaitos dokumentai, turintys Buhalterinės apskaitos įstatymo nustatytus privalomus rekvizitus ir PVM mokėtojo kodą.

Konkrečioje byloje visų pirma būtina išspręsti klausimą, ar byloje esantis (arba byloje tiriamas kaip nusikaltimo dalykas) dokumentas apkritai turėjo būti pildomas (arba buvo užpildytas) kaip apskaitos dokumentas, o jei taip, tai kokios rūšies (pagal reglamentacijos laipsnį) dokumentas turėjo būti pildomas (ar buvo užpildytas). Tik atsakius į šiuos klausimus galima spręsti kitą klausimą – ar konkretus dokumentas yra nusikaltimo dalykas.

Apskaitos registrai

Apskaitos registrai – tai privaloma antroji buhalterinės apskaitos duomenų pildymo etapas, kai registruojami esminiai apskaitos dokumentuose užfiksuoti duomenys. Tai, galima sakyti, buhalterinės apskaitos duomenų sąvadas, kuris yra įstatymo reikalaujamas (tačiau ir pačiam ūkio subjektui naudingas) pildyti, nes jo pagrindu parengiami finansinės atskaitomybės dokumentai – galutinai apibendrinami ūkio subjekto duomenys.

Buhalterinės apskaitos įstatymo 16 straipsnis reikalauja, jog ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių duomenys būtų registruojami apskaitos registruose, o apskaitos registrų formą, turinį ir skaičių nusistato ūkio subjektas pagal savo poreikius.

Ši nuostata reiškia tai, jog registruose fiksuojami duomenys iš apskaitos dokumentų ir tai, kad įstatymas nenumato konkrečių registro formos, turinio ar skaičiaus reikalavimų. Tai paliekama subjekto, vedančio apskaitą, prerogatyvai. Taigi ir pagal analizuojamo dokumento turinio, formos ir skaičiaus reglamentavimo laipsnį šis dokumentas iš esmės skiriasi nuo apskaitos dokumento, nes net ir bendrosios reglamentacijos apskaitos dokumentas (kurio turiniui bei formai keliami mažesni reikalavimai nei specialiosios reglamentacijos dokumentui) turi atitikti įstatymo numatytus reikalavimus.

Nepaisant to, jog įstatymas griežtai nereglementuoja registro formos, turinio ir skaičiaus, subjektas, privalantis tvarkyti buhalterinę apskaitą, privalo vadovautis Buhalterinės apskaitos įstatymo 4 straipsnyje apibrėžtais reikalavimais apskaitos informacijai, kur numatyta, jog ūkio subjektai apskaitą tvarko taip, kad apskaitos informacija būtų:

- a) tinkama, objektyvi ir palyginama;
- b) pateikiama laiku;
- c) išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams.

Akivaizdu, jog visi šie reikalavimai glaudžiai tarpusavyje susiję ir lemia apskaitą tvarkančio subjekto apskaitos politiką, t. y. bendruosius apskaitos principus, metodus ir taisykles,

f) suteiktų paslaugų vertė pinigais ir (arba) jų kiekis atitinkamais mato vienetais.

2. visi šie reikalavimai – nei bendrieji privalomi, nei papildomi privalomi netaikomi apskaitos dokumentams, gautiems iš užsienio subjektų (jiems taikomi tos šalies, kur jie surašyti, teisės aktai).

¹ Dažniausiai tai būna iš kitų asmenų perkami specialieji dokumentai.

skirtus ūkio subjekto apskaitai tvarkyti ir finansinei atskaitomybei sudaryti bei pateikti. To paties įstatymo 9 straipsnio 2 punktą numato, jog ūkio subjekto vadovas turi parinkti apskaitos politiką ir ją įgyvendinti atsižvelgdamas į konkrečias sąlygas, verslo pobūdį ir vado-vaudamasis apskaitos standartais. Vadovas privalo suvokti (šiuo atveju nesvarbu, ar jis pats ar su kompetentingų buhalterių pagalba), jog, atsižvelgiant į apskaitos informacijai keliamų reikalavimų įgyvendinimą pildant apskaitos registrus, priklauso, ar finansinė atskaitomybė bus pateikta tinkamai ir laiku. Itin reikšmingą vaidmenį apskaita atlieka milžinišką kiekį (ir galbūt sudėtingų) ūkinių operacijų atliekančių ūkio subjektų veikloje (juk kur kas lengviau tvarkytis įmonėje, kurioje ūkinių operacijų ar ūkinių įvykių per ataskaitinį laikotarpį atliekama santykinai nedaug).

Atsižvelgiant į įstatymo nuostatą, jog apskritai registrai privalo būti pildomi, o registru forma, skaičius bei turinys derinami prie konkrečios ūkio subjekto veiklos, galima daryti išvadą, jog apskritai buhalterinėje apskaitoje turi būti vedamas mažiausiai vienas registras (paprastai registrai dar vadinami žurnalais), ir tik jei ūkio subjekto veikla sudėtinga, vedama daugiau registru (arba žurnalų).

Kad būtų aiškiau, kokie registrai iš tikrųjų pildomi, būtina analizuoti Finansų ministerijos 1994 m. vasario 28 d. raštą Nr. 17N „Dėl tipinių finansinės apskaitos registru“. Jame nustatyta, jog tipiniai finansinės apskaitos registrai skirti įvairaus profilio įmonėms, kuriose apskaitos funkcijos išskirstytos keliems skyriams. Ši nuostata reiškia, jog iš esmės čia apibrėžiamos apskaitos registru formos sudėtingesnio apskaitos vedimo atvejams.

Taigi šiame rašte numatyti tokie registrai:

- a) vienas chronologinis žurnalas (Bendrasis žurnalas);
- b) penki chronologiniai–sisteminiai žurnalai (specialieji žurnalai);
- c) Didžioji knyga, sudaryta iš sisteminių registru–sąskaitų.

Remiantis tuo pačiu raštu galima daryti išvadą, jog duomenys į šiuos žurnalus patenka iš apskaitos dokumentų, o toliau iš penkių specialiųjų žurnalų perkeliama į Didžiąją knygą, skiriasi tik konkrečių duomenų perkėlimo laikas bei duomenų apimtis (tam tikrais rašte nurodytais atvejais reikia perkelti susistemintus duomenis, o tam tikrais – visus duomenis).

Bendrasis žurnalas yra skirtas netipinėms operacijoms bei toms operacijoms, kurių neįmanoma užfiksuoti kituose apskaitos registruose. Be jokios abejonės, duomenys į šį žurnalą patenka iš apskaitos dokumentų. Duomenys iš šio žurnalo į sisteminius apskaitos registrus – sąskaitas (arba Didžiąją knygą) perkeliama kasdien.

Didžiosios knygos sąskaitos – tai sisteminis apskaitos registras, skirtas galutiniam duomenų sisteminiui ir kaupimui. Iš sąskaitų likučių ataskaitinio laikotarpio pabaigoje sudaroma finansinė atskaitomybė. Duomenys į šią knygą perkeliama iš bendrųjų bei specialiųjų žurnalų. Be to, tam, kad būtų galima suvokti, koku pagrindu šioje knygoje atsirado duomenys, sąskaitose žymima duomenų perkėlimo data, nurodoma, iš kurio žurnalo duomenys perkelti ir netgi to žurnalo puslapis. Be abejo, tokiu atveju asmuo, tikrinantis apskaitos tinkamumą, gali nesunkiai nustatyti apskaitos duomenų judėjimą apskaitoje ir tų duomenų įrašymo pagrįstumą.

Apskritai galima teigti, jog Didžioji knyga yra praktiškai neišvengiamas registras (kaip minėta anksčiau, privalomas kaip bent vienintelis registras), nes čia pateikiami visi duomenys ir vėliau, pildant finansinę atskaitomybę, yra kur kas lengviau galutinai apibendrinti reikiamus duomenis. Juolab, kad ir 17 straipsnyje pasakyta, jog finansinė atskaitomybė sudaroma pagal sąskaitų duomenis. Tai reiškia, jog pildyti sąskaitas, kurios yra Didžiosios knygos pildymo pagrindas ir būdas, būtina.

Apibendrinant, kas pasakyta dėl antrosios buhalterinės apskaitos tvarkymo pakopos – registru pildymo, galima teigti, jog visi registrai yra nusikaltimo dalykas. Net tuo atveju, jei pildomas ne vienas privalomas registras (arba žurnalas), o keli, ir nusikalstamas poveikis daromas neprivalomiems, tačiau pildomiems registrams, šie registrai taip pat laikytini nusikaltimo dalyku. Be to, nepaisant to, jog registru turinys nereglamentuotas, vis dėlto turinyje fiksuojama informacija turi atitikti anksčiau minėtuosius reikalavimus, keliamus apskaitos informacijai, t. y. informacija turi būti:

- tinkama, objektyvi ir palyginama;

- pateikiama laiku;
- išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams.

Tokiu atveju, jei registruose užfiksuota informacija būtų, pavyzdžiui, padrika ir juolab be jos fiksavimo šaltinių (nenurodant, iš kokių apskaitos dokumentų perkelta), būtų galima teigti, jog registras užpildytas netinkamai, nes neįmanoma palyginti informacijos, nėra galimybės analizuoti, kokia konkrečiai įmonėje vykdoma veikla ir kokie jos rezultatai. Tai reiškia, jog registras ar jo dalis neturi juridinės galios, ir tai reiškia, kad kiekvienu panašiu atveju reikia vertinti, ar pildytas registras nebuvo nusikaltimo dalykas.

II. Nusikalstamo buhalterinės apskaitos tvarkymo dalyko įtaka kvalifikavimui

Anksčiau apibrėžta buhalterinės apskaitos tvarkymo dalyko samprata lemia keletą veikos kvalifikacijos ypatumų:

1. **Vienas ypatumų yra** tas, jog analizuojamuose straipsniuose (BK 222 str. bei 223 str.) nusikaltimo sudėtyje suformuluoti du blanketiniai požymiai, nurodant nusikaltimo dalyką, – buhalterinė apskaita ir apskaitos dokumentai, ir tai reiškia nusikaltimo sudėties požymių alternatyvą. Buhalterinė apskaita apima apskaitos dokumentus bei registrus, o apskaitos dokumentai, kaip jau aptarta, – tai pirminiai apskaitos dokumentai. Tai reiškia, jog įstatymo leidėjas tam tikrais konkrečiais atvejais galbūt ir sąmoningai susiaurina dalykų sąrašą, nes, jei nusikaltimo sudėtyje nurodytu būdu paveikiamas tik konkretus nurodytas dalykas, t. y. apskaitos (arba pirminis) dokumentas – tais atvejais, kai tokiu būdu gali būti veikiamas tik toks dalykas, nusikaltimo dalyku negalės būti apskaitos registrai. Pavyzdžiui, BK 223 straipsnis numato baudžiamąją atsakomybę už apskaitos dokumentų neišsaugojimą. Tai reiškia, jog šiuo atveju nusikaltimo dalyku gali būti tik pirmame buhalterinės apskaitos duomenų fiksavimo etape pildytini dokumentai – pirminiai apskaitos dokumentai.

2. **Nusikalstamo buhalterinės apskaitos tvarkymo dalyko samprata taip pat reikšminga nustatant nusikaltimo subjektą.** Buhalterinės apskaitos įstatymo 10 straipsnyje apibrėžti ūkio subjekto buhalterinę apskaitą tvarkantys subjektai. Pavyzdžiui, vyriausiasis buhalteris tuo atveju, jei jis įmonėje formaliai ir faktiškai dirba, remiantis to paties įstatymo 11 straipsniu, atsako už buhalterinių įrašų teisingumą. Atsižvelgiant į šias nuostatas ir turint omenyje, jog nusikalstamo apskaitos tvarkymo dalykai yra tik apskaitos dokumentai bei registrai, buhalteris negali būti traukiamas baudžiamojon atsakomybėn pagal BK 222 ar 223 straipsnius, jei jis kaltai neteisingai užpildo finansinės atskaitomybės dokumentus. Tačiau kaip vykdytojas jis negali būti atsakingas ir pagal BK 220 straipsnį, nes šių nusikaltimų subjektas specialusis¹. Tai reiškia, jog jis gali būti nusikaltimų specialiuųjų subjektų atitinkančių šią nusikaltimo sudėtyje įstatymo numatytos rūšies bendrininkas, bet ne bendravykdytojas.

Tuo atveju, jei laikytumės nuomonės, kad nusikalstamo apskaitos tvarkymo dalykas yra ir finansinė atskaitomybė, buhalteris, netinkamai užpildęs finansinės atskaitomybės dokumentus, turėtų atsakyti už nusikalstamą apskaitos tvarkymą.

3. **Analizuojant tiek praktiką, tiek ir teisės aktų buhalterinę apskaitą galima pastebėti dar vieną nusikaltimo dalyko turinio keliamą problemą.** Neretai pasitaiko, jog revizijos, patikrinimo ar ekspertizės akte konstatuojama, jog apskaitos dokumentai (arba, paprastai tariant, pirminiai apskaitos dokumentai) yra, tačiau juose nėra visų privalomų apskaitos dokumentų rekvizitų. Kaip anksčiau aptarėme, apskaitos dokumentas, neturintis privalomų rekvizitų, pagal buhalterinę apskaitą reglamentuojančių teisės aktų nuostatas laikytinas neturintiu juridi-

¹ Juolab, kad ir Aukščiausiojo Teismo senato nutarimo Nr. 13 17 punkte pasakyta, jog BK 324 straipsnis (iš esmės šis straipsnis atitinka naujojo BK 220 str.) subjektai yra juridinių asmenų ar neturintčių juridinio asmens teisių įmonių vadovai (savininkai) ir fiziniai asmenys, kuriems įstatymais yra nustatyta prievolė deklaruoti savo turtą ir pajamas, teikti deklaracijas ir ataskaitas apie įmonės pajamas, pelną bei jų panaudojimą ir mokėti mokesčius.

nės galios¹. Ar tai reiškia, jog tokio dokumento negalima apskritai laikyti apskaitos dokumentu, įrodančiu ūkinį įvykį ar ūkinę operaciją? Ar dokumentas, neturintis juridinės galios, automatiškai laikytinas nusikaltimo dalyku? Atsakymą, matyt, galima rasti tuose pačiuose teisės aktuose, reglamentuojančiuose buhalterinę apskaitą.

Galiojančio 1992 m. birželio 18 d. redakcijos Buhalterinės apskaitos pagrindų įstatymo 10 straipsnyje buvo įtvirtinta nuostata, jog apskaitos dokumentas, kuriame nėra visų privalomų ir papildomų privalomų rekvizitų arba jei jis surašytas ne ant Vyriausybės nustatyta tvarka įsigyto blanko, juridinės galios neturi. Vertinant paraidžiui šią nuostatą, tais atvejais, kai duomenys į apskaitos registrus buvo surašomi iš tokių dokumentų, kurie neturi juridinės galios, o tai reiškia, kad duomenys registruose atsidurdavo be pagrindo, taip būdavo iškreipiami įmonės veiklos rezultatai, ir tai reiškia, jog, griežtai vertinant tokius atvejus, asmenys turėjo būti traukiami baudžiamojon atsakomybėn, tačiau paprastai buvo traukiami administracinėn atsakomybėn².

2001 m. lapkričio 6 d. Buhalterinės apskaitos įstatyme nėra aiškiai pasakyta, kad apskaitos dokumentai, neturintys privalomų rekvizitų, neturi juridinės galios. Tačiau netiesiogiai galima daryti išvadą, jog, ir įsigaliojus naujam Buhalterinės apskaitos įstatymui, dokumentas be privalomų rekvizitų neturi juridinės galios, nes šio įstatymo 13 straipsnio 3 dalyje įtvirtinta nuostata, kad įrašai apskaitos registruose daromi tik pagal apskaitos dokumentus, turinčius privalomus rekvizitus, išskyrus apskaitos dokumentus, gautus iš užsienio subjektų.

Tokia nuostata reiškia, jog apskaitos dokumento be dalies privalomų rekvizitų problema išlieka, tačiau, manyčiau, jog tas pats naujasis Buhalterinės apskaitos įstatymas nurodo problemos sprendimo būdą.

Įstatymo 2 straipsnio 1 dalyje apibrėžta apskaitos dokumento samprata. Apskaitos dokumentas – popierinis arba elektroninis liudijimas, patvirtinantis ūkinę operaciją ar ūkinį įvykį ir turintis rekvizitus, pagal kuriuos galima nustatyti ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio tapatumą.

Kaip matyti iš šio apibrėžimo, vienas apskaitos dokumentų požymių, be privalomų rekvizitų, yra ir galimybės nustatyti ūkinės operacijos arba ūkinio įvykio tapatumą buvimas.

Manychiau, kad iš šios sampratos plaukia problemos sprendimas. O sprendimas toks, kad kiekvienu konkrečiu atveju būtina spręsti, ar rekvizito, ar dalies rekvizitų trūkumas neleidžia nustatyti ūkinės operacijos ar ūkinio įvykio tapatumo ir ar tai priežastiniu ryšiu susiję su pasekmėmis. Tai reiškia, jog esant dokumentui, neturinčiam juridinės galios, kaltojo asmens veiksmus ar neveikimą galime kvalifikuoti ne tik kaip administracinės teisės pažeidimą, bet ir kaip nusikaltimą.

4. Ir paskutinė ypatybė, analizuotina šiame straipsnyje, – dalyko ir nusikaltimo pabai-gos momento ryšys. BK 222 ir 223 straipsniuose numatytos nusikaltimų sudėtys pagal konstrukciją laikytinos materialiosiomis. Pasekmės kyla tuomet, jei dėl netinkamo apskaitos tvarkymo negalima visiškai ar iš dalies nustatyti įmonės veiklos, jos ūkinės, komercinės, finansinės būklės ar jos rezultatų arba įvertinti turto. Pasekmių formuluotė neleidžia viena-reikšmiškai atsakyti į klausimą, nuo kokio momento kyla nusikaltimo pasekmės. Analizuojant praktiką aiškaus atsakymo taip pat nerandama, juolab, kad didžioji dalis bylų nutraukta dėl patraukimo baudžiamojon atsakomybėn senaties termino pasibaigimo, bet net neaišku, nuo kokio konkrečiai momento skaičiuojant senaties eigos pradžią. Tam tikrais atvejais būna ir taip, kad nepaisant to, jog senaties terminas suėjo, tyrimas byloje atliekamas. Pastarieji atvejai pasitaiko tuomet, kai revizijos akte pateikiama išvada, kad už analizuojamąjį laikotarpį (pvz., už dvejus metus) nėra galimybės nustatyti įmonės veiklos rezultatų, nors pagal revizi-

¹ Anksčiau kaip pavyzdį aptarėme baudžiamojame byloje Nr. 57–1–X9X–99 surašytą revizijos aktą. Jame taip pat konstatuota, jog įmonės išlaidos buvo fiksuojamos dokumentuose, neturinčiuose juridinės galios. Šis pažeidimas greita kitų lemia tai, jog iš dalies nebuvo galimybės nustatyti įmonės ūkinės–finansinės veiklos rezultatų, įvertinti turto.

² Pavyzdžiui, baudžiamojame byloje Nr. 10–1–X52–98 revizijos akte konstatuota, jog nustatyta, kad įmonės Y apskaitos dokumentai yra be visų privalomų rekvizitų, ir tai lemia, jog įmonės veiklos rezultatų iš dalies nėra galimybės nustatyti. Tačiau baudžiamoji byla nutraukta motyvuojant tuo, kad įmonėje Y apskaitos dokumentai, nepaisant to, kad jie buvo be visų privalomų rekvizitų, savo buvimu įrodo buvus ūkinę operaciją, ir todėl įmonės veiklos rezultatus nustatyti galima.

jos akto aprašomąją dalį matyti, jog tokias pasekmes lėmė konkretus pažeidimas tų metų pradžioje, nuo kurio ir turėtų būti skaičiuojama senatis, tačiau tyrimas atliekamas senaties eigos terminą skaičiuojant nuo paskutinės dvejų metų termino dienos¹.

BK 222 ir 223 straipsniuose apibrėžtų nusikaltimų sudėčių formuluotės netgi leidžia daryti prielaidą, jog nusikalstamų pasekmių kilimo momentu galima laikyti ūkio subjekto veiklos patikrinimo momentą (konkrečiai – revizijos, patikrinimo akto ir kitų aktų surašymo momentą). Ankstesnės redakcijos BK numatė būtuojų kartiniu laiku suformuluotas pasekmes – „nebuvo galima nustatyti veiklos rezultatų“. Tokia pasekmių formuluotė leido teigti, jog veiklos rezultatų nebuvo galima nustatyti konkrečiu momentu. Atsižvelgiant į tai, jog paprastai veiklos rezultatus siekė(ia) nustatyti ne ūkio subjekto darbuotojai, o kiti asmenys bei dažniausiai valstybinės kontroliuojančios institucijos, įmonės veiklos rezultato nustatymo momentas dažniausiai buvo ir yra revizijos ar kitoks veiklos patikrinimo aktas. Naujasis BK neaiškiai situaciją koreguoja (tačiau vis dėlto analogiško pobūdžio neaiškumą, kaip ir galiojant ankstesnei BK redakcijai, gali kilti) – dabar pasekmių formuluotė kitokia – „negalima nustatyti veiklos rezultatų“. Iš esmės atsakymą galima rasti išsprendus dilemą, ar galimybė nustatyti veiklos rezultatus išnyksta nuo to momento, kai tiesą atspindintys duomenys neįtraukiami į buhalterinę apskaitą, ar nuo to momento, kai veiklos rezultatų nebegali nustatyti įmonės veiklą vertinantis asmuo.

Manychiau, jog pasekmių kilimo momentas sietinas su galimybės nustatyti įmonės veiklos rezultatus, jos ūkinę, komercinę, finansinę būklę arba įvertinti turtą išnykimo momentu. O tas momentas kaip tik ir atsiranda nuo nusikalstamo poveikio aptartiesiems nusikaltimo dalykams – t. y. apskaitos dokumentams ar (ir) registrams². Pavyzdžiui, sugadindamas apskaitos dokumentą žmogus suvokia, jog nuo šio momento išnyksta galimybė nustatyti įmonės veiklos rezultatus. Priešingu atveju, jei pasekmes susiesime su valstybės institucijų veikla, tuomet, nusikalstamu būdu paveikus nusikaltimo dalyką, apkaltinamojo nuosprendžio senatis galės būti skaičiuojama tik nuo pasekmių nustatymo momento, o veika tuomet turėtų būti laikytina trunkamojo pobūdžio ir trunkančia iki pasekmių nustatymo. Tai, mano įsitikinimu, reikštų net ir tai, kad trunkamojo pobūdžio veika negalėtų nutrūkti dėl dokumento saugojimo terminų pasibaigimo, nes pats nusikaltimas dar nebūtų baigtas, – t. y. pasekmės nebūtų kilusios. Ir tai reiškia, kad nusikalstamos veikos eiga galėtų trukti visą žmogaus gyvenimą, o to būti negali, nes net ir dėl nužudymo (vieno pavojingiausių nusikaltimų) žmogus nebegali būti pradėtas persekioti baudžiamojo proceso tvarka po kur kas trumpesnio laiko.

Išvados

1. Nusikalstamo buhalterinės apskaitos tvarkymo objektas – buhalterinės apskaitos vedimo tvarka, o dalykas – dvejų lygių dokumentai – apskaitos dokumentai bei registrai. Finansinė atskaitomybė nėra analizuojamo nusikaltimo dalykas, nes tai lemia Buhalterinės apskaitos įstatymo buhalterinės apskaitos samprata, apimanti tik apskaitos dokumentus bei registrus.

¹ Štai baudžiamojoje byloje Nr. 57–1–X9X–99 Revizijų departamento revizijos akto išvadose konstatuota, jog nustatyti įmonės Y ūkinės–finansinės veiklos rezultatų už tikrinamąjį laikotarpį nuo 1994 m. kovo 1 d. iki 1995 m. gruodžio 31 d. iš dalies nėra galimybės dėl įmonės sąnaudas neįtrauktų dalies pirktų prekių. Šio revizijos akto aprašomojoje dalyje konstatuota, jog įmonės sąnaudas konkrečios pirktos prekės nebuvo įtrauktos 1994 m. rugsėjo 30 d. Nepaisant konkrečios paskutinės datos, parengtinis tyrimas šioje byloje buvo atliekamas ir pasibaigus senaties terminui, nes tardytoja nusikaltimų pasekmių kilimo momentą susiejo su 1995 m. gruodžio 31 d.

² Tvirtinant tai, jog analizuojamas nusikaltimas baigiamas nuo tam tikro nusikalstamo poveikio buhalterinės apskaitos dokumentams momento, pastebėtina, kad dalyko samprata ir šiuo atveju atlieka nemažą vaidmenį, nes nusikalstamo apskaitos tvarkymo pabaigos momentas skirtųsi priklausomai nuo to, ar analizuojamo nusikaltimo dalykai gali būti du ar trys, nes kiekvieno šių trijų dalykų turinį sudarančių dokumentų privalomas pagal teisės aktus užpildymo momentas skiriasi.

2. Konkrečioje byloje būtina visų pirma išspręsti klausimą, ar byloje esantis (arba byloje tiriamas kaip nusikaltimo dalykas) dokumentas apkritai turėjo būti pildomas (arba buvo užpildytas) kaip apskaitos (pirminis) dokumentas, o jei taip, tai kokios rūšies (pagal reglamentacijos laipsnį) dokumentas turėjo būti pildomas (ar buvo užpildytas). Tik atsakę į šiuos klausimus galime spręsti kitą užduotį – ar konkretus apskaitos (pirminis) dokumentas yra nusikaltimo dalykas.

3. Nepaisant to, kad įstatymas nereglementuoja registru formos, turinio bei skaičiaus, ūkio subjektas privalo registruoti ūkinius įvykius bei ūkines operacijas mažiausiai viename registre. Tuo atveju, jei pildomas ne vienas privalomas registras (arba žurnalas), o keli, ir nusikalstamas poveikis daromas neprivalomiems, tačiau pildomiems registrams, šie registrai taip pat laikytini nusikaltimo dalyku. Be to, nepaisant to, jog registru turinys nereglementuotas, vis dėlto turinyje fiksuojama informacija turi atitikti anksčiau minėtuosius reikalavimus, keliamus apskaitos informacijai, – t. y. informacija turi būti:

- tinkama, objektyvi ir palyginama;
- pateikiama laiku;
- išsami ir naudinga vidaus ir išorės informacijos vartotojams.

Tokiu atveju, jei registruose užfiksuota informacija būtų, pavyzdžiui, padrika ir juolab pateikiama nenurodant jos fiksavimo šaltinių (nenurodant, iš kokių apskaitos dokumentų perkelta), būtų galima teigti, jog registras užpildytas netinkamai, nes nėra įmanoma palyginti informacijos, nėra galimybės analizuoti, kokia veikla įmonėje vykdoma ir kokie jos rezultatai. Tai reiškia, jog registras ar jo dalis neturi juridinės galios ir kad kiekvienu panašiu atveju reikia vertinti, ar pildytas registras nebuvo nusikaltimo dalykas.

4. Dalyko samprata lemia keletą esminių nusikaltimo kvalifikavimo ypatumų:

- a) atsižvelgiant į tai, jog BK 222 bei 223 straipsnių dalyku gali būti tik apskaitos dokumentai bei registrai, nusikalstamas poveikis finansinei atskaitomybei paprastai kvalifikuojamas pagal BK 220 straipsnį, tačiau buhalteris negali būti nusikaltimo, atitinkančio šią sudėtį, vykdytojas ar bendravykdytojas, nes nusikaltimo subjektas – specialusis – įmonės vadovas.
- b) tuo atveju, kai apskaitos dokumentas turi tik dalį privalomų rekvizitų, asmenį galima traukti ir baudžiamojon atsakomybėn už nusikalstamą buhalterinės apskaitos tvarkymą, jei, remiantis apskaitos dokumente užfiksuotais duomenimis, nėra galimybės nustatyti ūkinės operacijos ar ūkinio įvykio tapatumo.
- c) nusikalstamo buhalterinės apskaitos tvarkymo pasekmių kilimo momentas sietinas su nusikalstamo poveikio aptartiesiems dalykams momentu.



LITERATŪRA

1. **Соловьев И. Н.** Налоговые преступления. – Москва, 2002.
2. **Волженкин Б. В.** Преступления в сфере экономической деятельности. – Санкт–Петербург, 2002.
3. **Правовой практикум.** Преступление и наказание в бухгалтерском и налоговом учете. – Москва, 2001.
4. **Kalčinskas G.** Buhalterinės apskaitos pagrindai. – Vilnius: Pačiolis, 2001.
5. **Abramavičius A., Bieliūnas E., Drakšienė A. ir kt.** Baudžiamoji teisė. Specialioji dalis. 1 ir 2 knygos. – Vilnius: Eugrimas, 2000.
6. **Lietuvos Respublikos** baudžiamasis kodeksas. – Vilnius: VĮ Teisinės informacijos centras, 2000.
7. **Lietuvos Respublikos** buhalterinės apskaitos įstatymas // Valstybės žinios. 2001 m. lapkričio 28 d. Nr. 99–3515.
8. **Lietuvos Respublikos** Vyriausybės nutarimas „Dėl specialiųjų apskaitos dokumentų blankų užsakymo, gamybos, technologinės apsaugos, platinimo, įsigijimo ir sunaikinimo tvarkos bei mokesciams apskaičiuoti naudojamų apskaitos dokumentų išrašymo ir pripažinimo tvarkos patvirtinimo“ // Valstybės žinios. 2002 m. birželio 5 d. Nr. 55–2185; 2002 m. birželio 12 d. Nr. 57.
9. **Lietuvos Respublikos** finansų ministerijos raštas „Dėl tipinių finansinės apskaitos registrų“ // Valstybės žinios. 1994 m. kovo 9 d. Nr. 18–302.



Conception of the Object of Criminal Accountancy and the Influence of the Object over the Crime Qualification

Doctoral Candidate Mindaugas Greičius

Vilnius University

SUMMARY

The article presents the conception of the object of criminal accountancy and discusses the influence of the object over the crime qualification according to the new Criminal Code of Lithuania.

The object of criminal accountancy is determined by the law of accountancy.

In spite of the opinion of the authors in Lithuanian literature, that objects of criminal accountancy are three documents – documents, registers and financial accountability – the author of this article discusses the idea, that according to the law of accountancy the objects of criminal accountancy can be only documents and registers. The financial accountability is not the object of criminal accountancy.

The author of this article notices that a lawyer must decide if a document in the criminal case had to be fulfilled as a document of accountancy in general too. If that should be done – what sort (according to the regulation) of the document had to be fulfilled. Then you can solve the next problem – if the document of accountancy is the object of the crime.

The law doesn't regulate the form, contents and the number of the registers but the accountant must register economic events and economic operations least in one register. In spite of this contents of the registers is not regulated, the information, which must be fixed, has to satisfy the requirements of the law.

Such a conception of the object of criminal accountancy influences the process of crime qualification, which is discussed in this article too – the understanding of the object of the discussed crime means that criminal influence over the financial accountability must be punished according to the other articles of the Criminal Code of Lithuania.