

2. Zhuk V.M. (2009). Kontseptsiiia rozvytku bukhholderskoho obliku v ahrarnomu sektori ekonomik. – K.: NNTs IAE.

3. Bondar M. (2014). Kontseptsiiia sertyfikatsii bukhhalteriv Ukrainy // Bukhholderskyi oblik i audyt. – №5. – P. 3–7.

4. Development and Management of Written Examinations: Based on the Practices of Selected IFAC Member Bodies. Information Paper (Revised). International Accounting Education Standards Board. February 2014, 105 p.: <https://www.ifac.org/publications-resources/development-and-management-written-examinations>

Статтю подано до редакції 29.01.15 р.

УДК 657

Є. М. Митровка, аспірант,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ЕКОНОМІЧНИЙ ЗМІСТ ГОСПОДАРСЬКИХ ПОРУШЕНЬ ТА ЇХ КЛАСИФІКАЦІЯ

Е. М. Mytrovka, postgraduate,
SHEE «Vadym Hetman Kyiv
National Economic University» «
Academician of NAAS of Ukraine

CONOMIC MAINTENANCE OF ECONOMIC VIOLATIONS AND THEIR CLASSIFICATION

АНОТАЦІЯ. У статті розглянуто актуальність та економічний зміст господарських порушень в умовах сьогодення, визначено сутність господарського порушення, наведено загальну класифікацію тощо.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: господарське порушення, внутрішній контроль, господарська діяльність, фінансова звітність, шахрайство, помилка.

ANNOTATION. In the article actuality and economic maintenance of economic violations is examined in the conditions of segodennya, certainly essence of economic violation, general classification is resulted.

KEYWORDS: economic violation, internal control, economic activity, financial reporting, swindle, error.

Постановка проблеми. В умовах сучасності, ведення господарської діяльності потребує наявності великої кількості різнови-

дів господарських операцій, наслідком чого є ризик допущення помилок і недобросовісних вчинків суб'єктів господарських відносин. При цьому, одним із найважливіших напрямків розбудови ринкової економіки є формування довіри в суспільстві. Тому за таких умов надзвичайно важливого значення набуває забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання та максимізації достовірності інформації про стан діяльності того чи того учасника господарських відносин.

У діяльності будь-якого суб'єкта господарювання досить часто мають місце порушення норм витрачання матеріальних ресурсів, нормативів використання обігових коштів, планів забезпечення сировиною і матеріалів процесу виробництва, недовиконання норм виробітку, порушення термінів розрахунків за одержану сировину, перевищення фондів заробітної плати тощо. Всі зазначені вище факти у процесі здійснення господарської діяльності є господарськими порушеннями, які виявляються під час проведення певних контрольних заходів у зв'язку з їх невідповідністю встановленим нормам господарювання. Однак у законодавстві неможливо передбачити всі випадки, які виникають у відносинах між суб'єктами господарювання.

Першопричиною запобігання та виявленню господарських порушень на підприємстві є належним чином організований бухгалтерський облік на всіх його етапах і контроль за господарською діяльністю. У даному аспекті це питання порушується доволі таки не часто, як і в цілому в економічній літературі приділяється недостатньо уваги бухгалтерському обліку як інструменту для запобігання та виявлення господарських порушень.

Аналіз існуючих досліджень за даною проблемою. За останні роки спостерігається деяке збільшення активності у розгляді питання господарських порушень на підприємствах з точки зору контролю та бухгалтерського обліку. Питання господарські порушення як більш містка економічна категорія почало розглядатись відносно недавно — початок 2000-х років.

А все ж таки першим цю проблему порушив Ф.Ф. Бутинець, розробивши у 1979 р. рекомендації практичним працівникам організаційні заходи щодо запобігання у майбутньому самої можливості виникнення порушень на підприємствах [8, с. 132–134]. На сучасному етапі дану проблематику активно досліджують вітчизняні та зарубіжні науковці Бардаш С.В., Кузьмін Д.Л., Бутинець Т.А., Редько А.Ю., Робертсон Дж. і т.д. Також корисні статії-

стичні дані по даній проблематиці надає команда PwC з напрямку форензик і своїх дослідженнях «Всесвітній огляд економічних злочинів».

Виклад основного матеріалу. Протягом 2014 року Держфінінспекція України та її територіальні органи забезпечили відшкодування втрат фінансових і матеріальних ресурсів держави на суму понад 990 млн грн, включаючи сумарне відшкодування втрат ресурсів, що були виявлені попередніми роками, на суму 320,7 млн грн, і при цьому було усунуто 5927 фінансових порушень. Цікавим фактом є те, що загалом за січень-грудень 2014 року було виявлено 4128 фінансових порушень, що призвели до втрат фінансових і матеріальних ресурсів в державному секторі на суму 7 584 млн грн, що в свою чергу майже у 8 раз перевищує суму відшкодування та кількість порушень при цьому менша у півтора рази [3].

Опираючись на результати дослідження «Всесвітній огляд економічних злочинів», проведеного аудиторською компанією великої четвірки PricewaterhouseCoopers в 2011 році, було виділено п'ять найпоширеніших економічних злочинів в Україні та світі (рис. 1).



Рис. 1. П'ять найпоширеніших економічних злочинів в Україні та світі у 2011 році

За результатами даного дослідження видно, що на третьому місці знаходиться маніпуляція з фінансовою звітністю і в Україні даний показник складає 30 % (у 2009р. він становив 28 %), тоді як у середньому у світі він становить 24 %. У грошовому еквіваленті збитки більшості організацій Україна за даними PwC, які зіткнулись з економічною злочинністю за 2011р. склали в середньому близько 5 млн дол. США [7].

Отже, ознайомившись з вищеподаним матеріалом можна зробити висновок про недостатньо організований внутрішній контроль не тільки в Україні, а й у світі загалом. Потреба та необхідність в зменшенні імовірності появи господарських порушень на підприємствах та організаціях викликає необхідність дослідження та впровадження інноваційної та оперативної системи внутрішнього контролю.

Спираючись на статистичні дані Держфінінспекції України та на результати дослідження РwC за 2009–2011 рр. доречно було б підмітити той факт, що багато виявлених фінансових порушень залишаються неусунутими і, що також має місце тенденція до збільшення господарських порушень. Таким чином, для зменшення кількості господарських порушень в Україні та світі було б ефективно попереджувати та усувати самі умови, які наштовхують суб'єктів господарювання на здійснення господарського порушення. А для цього, в свою чергу, потрібний подальший науковий розвиток внутрішнього контролю як засобу виявлення і попередження порушень, зловживань і фальсифікацій в бухгалтерському обліку потребує детального вивчення відповідних закономірностей та особливостей функціонування підприємства, постановки облікової політики і ведення бухгалтерського обліку тощо.

Ефективність протидії, запобіганню та виявленню господарських порушень на підприємствах великою мірою залежить від організації бухгалтерського обліку та господарського контролю як на рівні підприємства чи організації, так і на рівні держави, оскільки належним чином організованих бухгалтерський облік і контроль є запорукою достовірності результатів діяльності організації як такої, що в свою чергу має безпосередній вплив на майбутній фінансовий стан, конкурентоспроможність, репутацію перед зацікавленими сторонами тощо.

Необхідною передумовою вирішення проблеми господарських порушень, як і для всіх інших, для початку потрібно чітко і правильно сформулювати теоретичну частину дослідження. Тому варто почати з самого терміну «порушення». Згідно Академічному тлумачному словнику «порушення» — це відхилення від правил, відступ від законів, невідповідність традиції, звичаям і т. д. [4]. Порушення є дуже загальним поняттям і може використовуватися у всіх галузях суспільних відносин.

З позиції права «правопорушення — це суспільно небезпечне або шкідливе діяння (дія або бездіяльність), яке порушує норму

права (порушення встановленого правопорядку, невиконання покладених на фізичних і юридичних осіб обов'язків тощо). Правопорушення класифікується за характером діяння, його наслідками на злочини та дисциплінарні проступки тощо. Вчинення правопорушення є підставою для притягнення винної особи до кримінальної, цивільної, адміністративної та інших видів юридичної відповідальності» [11, с.48].

У сфері господарювання порушення розглядається в більшості випадків з правової та економічної точки зору. Дослідження проблематики порушення в сфері господарювання з правової сторони за останні десятиліття набуло великого розвитку як теоретично, так і практично. В період переходу від командно-адміністративних методів управління народним господарством до ринкової економіки, який остаточно був закріплений Конституцією України, було розроблено ряд нормативно-правових документів щодо діяльності суб'єктів господарювання. На основі Декларації «Про державний суверенітет України» Верховною Радою 3 серпня 1990 р. був прийнятий Закон «Про економічну самостійність Української РСР», який встановив, що економічна самостійність Української РСР базується на принципах різноманітності і рівноправності форм власності і роздержавлення економіки, повній господарській самостійності і свободі підприємництва всіх юридичних і фізичних осіб у межах законів Української РСР тощо. На основі Постанови Верховної Ради Української РСР від 3 серпня 1990 р. «Про реалізацію Закону «Про економічну самостійність Української РСР» протягом наступних років були прийняті законодавчі акти, які створили правові засади становлення ринкової економіки в Україні, які, в свою чергу, включили в себе закони, кодекси, акти тощо по регулюванню господарської діяльності. Також було написано ряд наукових праць, де порушувалась проблема господарського правопорушення. От що стосується економічного змісту поняття «господарське порушення», то воно потребує серйозного доопрацювання, хоч інколи і зустрічається в аспекті контролю [5, с. 9].

У даній статті під порушенням слід розуміти будь-яке господарське відхилення виявлене контролером під час перевірки, звичайно якщо тому є підтвердження. Також, варто зауважити, що не слід в економічній літературі чи дослідженні вживати слово «правопорушення», так як це несе за собою адміністративну або кримінальну відповідальність, а це вже компетенція правоохо-

ронних органів. Задача контролера, ревізора чи аудитора полягає у організації попередження господарських порушень, виявлення, запобігання та усунення умов, що посприяли цьому.

Перед тим як перейти до безпосереднього огляду теми, потрібно визначити поняття «господарська діяльність». Отже, під господарською діяльністю в Господарському кодексі України розуміється діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність [6].

Господарська діяльність включає як виробничу діяльність, у процесі якої виробляється продукція, вироби народного споживання та інші матеріальні цінності, та невиробничу діяльність, пов'язану з виконанням різних видів робіт, у тому числі науково-дослідних, надання послуг, результати яких відчужуються як товар. Господарська діяльність має здійснюватися належним чином і давати якісні результати, що можливо забезпечити якщо суб'єкти господарювання будуть мати достатні знання, навички, досвід, а це досягається коли така діяльність здійснюється постійно у вигляді промислу. Тобто, важливою ознакою господарської діяльності є її систематичність, виконання на професійній основі.

В українському законодавстві такий термін як «господарське порушення» не зустрічається. Так, ст. 9 Кодексу України про адміністративні правопорушення говорить: «... правопорушенням (проступком) визнається протиправна, винна (умисна або необережна) дія чи бездіяльність, яка посягає на громадський порядок, власність, права і свободи громадян, на встановлений порядок управління і за яку законом передбачено адміністративну відповідальність». У Кримінальному кодексі України порушенням у господарській діяльності присвячений весь 7 розділ, який називається «Злочини у сфері господарської діяльності».

МСА 240 зазначено, що викривлення у фінансовій звітності можуть виникнути внаслідок або шахрайства, або помилки. Чинник, який відрізняє шахрайство від помилки, полягає в навмисності або ненавмисності основної дії, яка призводить до викривлення фінансової звітності [9, с. 161]. Слід зауважити, що МСА 240 використовує саме термін «шахрайство», хоч і визнається воно таким тільки після проведення слідства та суду.

Незважаючи на те що шахрайство є широким юридичним поняттям, для цілей МСА аудитор розглядає шахрайство, яке спри-

чиняє суттєве викривлення фінансової звітності. Існує два типи навмисних викривлень, які стосуються аудитора згідно до МСА: викривлення, які є наслідком неправдивої фінансової звітності, та викривлення, які є наслідком незаконного привласнення активів. Хоча аудитор може підозрювати або в рідкісних випадках ідентифікувати можливість шахрайства, він не робить юридичних визначень, чи відбулося шахрайство фактично.

Шахрайство, неправдива фінансова звітність чи незаконне привласнення активів передбачають мотив або тиск щодо вчинення шахрайства, усвідомлену можливість його скоєння та певне логічне обґрунтування такої дії. Наприклад:

- мотив або тиск щодо складання неправдивої фінансової звітності може існувати, якщо управлінський персонал перебуває під тиском, джерела якого є поза межами чи в межах суб'єкта господарювання, з метою досягнення очікуваного (і, можливо, не-реального) контрольного показника доходів або фінансового результату, зокрема тому, що наслідки для управлінського персоналу в разі неспроможності досягти фінансових цілей можуть бути значними. Так само окремі особи можуть мати мотив для незаконного привласнення активів, наприклад, оскільки такі особи живуть не за своїми коштами;

- усвідомлена можливість вчинити шахрайство може існувати, якщо особа вважає, що можна обійти внутрішній контроль, наприклад, якщо ця особа користується довірою або знає конкретні недоліки внутрішнього контролю;

- особи можуть логічно обґрунтувати шахрайську дію. Ставлення, характер або система етичних цінностей деяких осіб дозволяють їм свідомо та навмисно вчиняти нечесну дію. Проте бувають випадки, коли чесні особи можуть вчинити шахрайство в середовищі достатнього тиску на них.

Згідно МСА 240 неправдиву фінансову звітність можна класифікувати, застосовуючи:

- маніпулювання, фальсифікації (включаючи підроблені записи) або змінювання облікових записів чи підтвердної документації, на основі яких складається фінансова звітність;

- перекошування або навмисний пропуск подій, операцій або іншої значущої інформації у фінансовій звітності;

- навмисного неправильного застосування облікових принципів, які стосуються сум, класифікації, способу подання або розкриття інформації [9, ст.172—173].

У різних літературних джерелах сьогодні наводяться окремі визначення порушень у сфері господарювання. Так, на думку В.Д. Понікарова, «... економічні правопорушення — це протиправна діяльність, яка охоплює різні сторони зловживання державною і економічною владою, посягає на порядок управління фінансово-господарською діяльністю, завдає суттєвої шкоди економічній безпеці країни, матеріальну і моральну шкоду інтересам держави, більшості підприємницьких структур і громадян, має, як правило, інтелектуальний характер, здійснюється під прикриттям законної економічної діяльності або з використанням службового положення як фізичними, так і юридичними особами, з метою незаконного одержання доходів. Він поділяє економічні порушення на адміністративні проступки та кримінальні злочини. На думку В.Д. Понікарова, регламентація економічних порушень лежить у межах невиконання таких нормативно-правових актів, як: Кодекс України про адміністративні правопорушення (надалі КУпАП); Закон України «Про державну податкову службу України»; Закон України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування і послуг; Указ Президента України «Про застосування штрафних санкцій за порушення норм з регулювання обігу готівки»; Кримінальний кодекс України [12, с. 15].

З точки зору господарського права України В.С. Щербина дає таке визначення: «Господарське правопорушення — це протиправна дія або бездіяльність учасника господарських відносин, яка не відповідає вимогам норм господарського права, не узгоджується з юридичними обов'язками зазначеного учасника, порушує суб'єктивні права іншого учасника господарських відносин або третіх осіб» [10, ст. 307]. Також автор підкреслює: «Господарське порушення є наслідком протиправної поведінки господарського порушника» [10, ст. 313].

У процесі проведеного аналізу в монографії С.В. Бардаш дійшов до висновку, що «...господарське правопорушення — це порушення норм господарського, фінансового, податкового та трудового права, які регулюють правовідносини, що виникають у сфері господарювання. Відповідно *господарським порушенням* є протиправна дія або бездіяльність учасника господарських відносин, яка порушує суб'єктивні права іншого учасника господарських відносин або третіх осіб і не відповідає встановленим нормам, нормативам, стандартам, планам діяльності суб'єкта госпо-

дарювання, визначених внутрішніми організаційними регламентами з питань дотримання технології, постачання, виробництва та реалізації, а також дотримання трудової дисципліни та виконання прийнятих управлінських рішень» [5, ст. 71]. Також С.В. Бардаш зазначає, що важливим для встановлення господарського порушення є його оцінка відносно норм, яким відповідає встановлений у ході контролю факт. Адже факт господарського порушення є порушенням норм закону, умови договору, державного контракту тощо, внаслідок чого завдаються збитки або інша шкода майновим правам та інтересам потерпілого.

Що стосується класифікації порушень у сфері господарювання, то, так як на сьогоднішній день ще не має загальновизнаного визначення господарського порушення, зробити чітку класифікацію майже не можливо, тому будемо спиратись на різні аспекти.

С.В. Бардаш пропонує у межах загальної класифікації господарські порушення слід поділяти на три групи за ознакою наслідків для суб'єкта порушення:

- першу групу складатимуть господарські порушення, які не визначені ні КУпАП, ні КК України, та за якими може виникати дисциплінарна відповідальність;

- другу — порушення у сфері господарювання, що мають ознаки адміністративного проступку, відповідальність за вчинення яких покладається на суб'єктів господарювання (їх посадових осіб);

- третю — порушення, що мають ознаки кримінального злочину та скоєні у сфері господарювання як суб'єктами господарювання, так і працівниками, що знаходяться у трудових відносинах з останніми [5, ст.98].

З позицій господарського контролю, господарські порушення можуть бути класифіковані за ознаками, що визначаються нормами господарського права, а саме:

- за юридичною підставою (договірні та позадоговірні);
- за видом господарських правовідносин (організаційно-господарські та господарсько-виробничі правопорушення);

- за видом відносин, що виникають у сфері господарювання (податкові, фінансові, бюджетні, трудові).

При класифікації господарських порушень надзвичайно важливим є приділення уваги бухгалтерському обліку, адже саме бухгалтерський облік створює інформаційну базу, зміст якої формує низку норм контролю. Без інформації, яка створюється у межах первинного, поточного та підсумкового обліку та є юридично обґрунтованим

доказом про факт господарського життя, виявити господарські порушення майже неможливо. Разом з тим, варто враховувати той факт, що й облікова система та її інформація може бути джерелом (причиною) господарського порушення. Необхідно також зазначити, що не лише облікова система інформації, а й інші інформаційні системи, серед яких інформаційні системи постачання, виробництва, реалізації, транспортування, маркетингу, планування, можуть бути носіями інформації про господарські порушення [5, ст. 103].

Виходячи з даної тези, всі господарські порушення, які можуть бути здійснені у сфері планування, постачання, виробництва, реалізації, бухгалтерського обліку, внутрішньогосподарського контролю, економічного аналізу та корегування (прийняття управлінських рішень), можуть бути поділені на: організаційні, методологічні та інші правопорушення [5, ст.103].

Так, у ведення бухгалтерського обліку до господарських порушень організаційного характеру можуть бути віднесені:

- не затвердження Положення про бухгалтерію, а також посадових інструкцій співробітників бухгалтерії;
- не затвердження наказу про облікову політику підприємства;
- не затвердження робочого плану рахунків бухгалтерського обліку;
- не затвердження графіка документообігу, внаслідок чого облік не забезпечує достовірність і точність відображення усіх здійснених господарських операцій;
- не видання розпорядчих документів щодо визначення кола осіб, яким надається право першого і другого підпису фінансово-бухгалтерських документів і документів щодо руху окремих товарно-матеріальних цінностей, які мають особливі правила обліку;
- не укладання договорів про повну матеріальну відповідальність з особами, які виконують операції з приймання, зберігання та видавання цінностей тощо;
- порушення порядку організації проведення інвентаризації, неповне їх проведення або не проведення взагалі.

Також варто зазначити, що консолідовану відповідальність за організаційні порушення мають нести керівники та головні бухгалтери суб'єктів господарювання.

До господарських порушень методологічного характеру у веденні бухгалтерського обліку можуть бути віднесені такі:

- повне або часткове не відображення в обліку окремих господарських операцій і процесів, переважно розрахункового характеру;

- несвоєчасне відображення в обліку окремих господарських операцій і процесів;
- порушення порядку проведення індексації інвентарних необоротних активів і переоцінки товарно-матеріальних цінностей;
- списання необоротних активів і майна без підтверджувальних документів;
- не оприбуткування майна та коштів;
- списання майна, що фактично є в наявності та використовується;
- списання витрат (у тому числі авансових платежів) без підтверджувальних документів;
- недоодержання встановленої кореспонденції рахунків тощо.

Як правило, певна частка порушень методології бухгалтерського обліку зумовлена діями або бездіяльністю головного бухгалтера (особи, на яку покладено ці функції) та працівників бухгалтерії.

До інших господарських порушень у веденні бухгалтерського обліку можуть бути зараховані:

- недодержання елементарних правил оформлення первинних, зведених і звітних бухгалтерських та інших документів, які використовуються для ведення бухгалтерського обліку та складання звітності;
- ведення одночасно кількох головних та/або касових книг;
- застосування бланків і реєстрів невстановлених форм;
- невідповідність між даними аналітичного і синтетичного обліку, Головної книги та фінансової звітності;
- невідповідність між аналогічними показниками фінансової звітності, наведеними у різних формах звітів тощо.

Найбільша частка зазначених випадків є наслідком некоректної роботи бухгалтерів, насамперед головного бухгалтера.

Результати аналізу аналогічних порушень правил ведення обліку і складання фінансової звітності, допущених суб'єктами господарювання, показали три типи передумов для їх здійснення:

- 1) невиконання або неналежне виконання вимог загальнодержавних нормативно-правових актів;
- 2) незастосування галузевих нормативних актів;
- 3) відсутність чітких регламентів щодо обліку окремих господарських операцій (процесів) або неузгодженість між **окремими** нормативно-правовими актами.

С.В. Бардаш пропонує таку класифікацію господарських порушень (рис. 2).

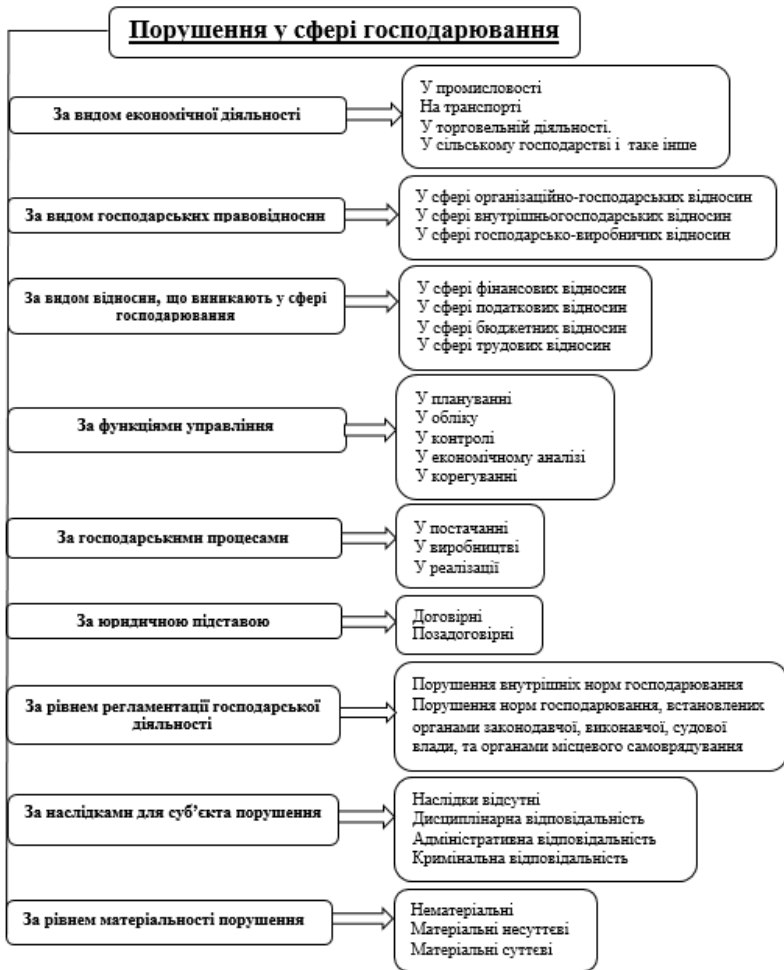


Рис. 2. Класифікація порушень у сфері господарювання [5, ст. 111]

Висновки. Згідно даних Держфінінспекції України та її територіальних органів, досліджень проведених міжнародною аудиторською компанією PricewaterhouseCoopers 2009 та 2011 років показники за кількістю і масштабом господарських порушень є невтішними, і що ще гірше, за останні роки, зберігається тенденція їх збільшення. В порівнянні з європейськими країнами в

Україні набагато поширенішими є корупція та хабарництво, маніпуляції з фінансовою звітністю та недобросовісна конкуренція. Це говорить про те, що проблема розгляду та подальшого дослідження даної теми є надзвичайно актуальним питанням на сьогодні, особливо з економічного аспекту.

У сучасних умовах господарювання одним з найважливіших аспектів щодо дослідження та подальшого розвитку порушеної проблеми є не лише виявлення факту господарського порушення, а й створення умов для його попередження. Для попередження та виявлення господарських порушень надзвичайно важливим є приділення уваги бухгалтерському обліку, адже саме бухгалтерський облік створює інформаційну базу, зміст якої формує низку норм контролю. Без інформації, яка створюється у межах первинного, поточного та підсумкового обліку та є юридично обґрунтованим доказом про факт господарського життя, виявити господарські порушення майже неможливо. Разом з тим, варто враховувати той факт, що й облікова система та її інформація може бути джерелом (причиною) господарського порушення. Необхідно також зазначити, що не лише облікова система інформації, а й інші інформаційні системи, серед яких інформаційні системи постачання, виробництва, реалізації, транспортування, маркетингу, планування, можуть бути носіями інформації про господарські порушення.

Важливим питанням, яке потребує подальшого дослідження є причини та умови, що сприяють появі господарських порушень. Відповідно до МСА 240 причиною господарського порушення може бути помилка або шахрайство, а чинником який їх відрізняє є навмисність або ненавмисність основної дії. У свою чергу причинами скоєння шахрайських дій є мотив або тиск щодо вчинення шахрайства. В загальному, причинами і умовами можна визначити все те, що сприяє здійсненню порушень, а саме: недосконала система внутрішнього контролю, недобросовісні дії учасників господарської діяльності, ризик допущення помилки при веденні обліку тощо.

Усі господарські порушення можуть бути здійснені у сфері планування, постачання, виробництва, реалізації, бухгалтерського обліку, внутрішньогосподарського контролю, економічного аналізу та корегування (прийняття управлінських рішень). Вони можуть бути поділені на: організаційні, методологічні та інші правопорушення.

Порушення у сфері господарювання можуть бути класифікованими за такими ознаками: за рівнем матеріальності порушення, за наслідками для суб'єкта порушення, за рівнем регламентації господарської діяльності, за юридичною підставою, за господарськими процесами, за функціями управління, за видом відносин, що виникають у сфері господарювання, за видом господарських правовідносин, за видом економічної діяльності.

Отже, узагальнивши викладену інформацію щодо економічного змісту господарських порушень, вважаємо, що порушеннями у сфері господарювання слід вважати встановлені факти недотримання норм господарювання, встановлених ГК України, фінансовим, податковим, трудовим, бюджетним та іншими видами законодавства у частині їх застосування у сфері господарювання учасниками господарських відносин (господарські правопорушення), а також дії або бездіяльність учасників господарських відносин, які не урегульовані внутрішніми нормами господарювання, однак мають негативні наслідки для суб'єкта господарювання (господарські порушення).

Література

1. Кодекс України про адміністративні правопорушення
2. Кримінальний кодекс України
3. Офіційний сайт Держфінінспекції України. Режим доступу: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/106610>
http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/printable_article/101039
<http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/106505>
4. Словник української мови. Академічний тлумачний словник (1970—1980) [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://sum.in.ua/s/porushennja>
5. Бардаш С.В. Контроль діяльності суб'єктів господарювання: гіпотези та версії порушень: [монографія] / С.В. Бардаш. — К.: Київ. нац. торг.-економ. ун-т, 2008. — 312 с.
6. Господарський кодекс України
7. Всесвітній огляд економічних злочинів [Електронний ресурс] // PricewaterhouseCoopers, 2011. — 16с. Режим доступу: http://www.pwc.com/uk_UA/ua/press-room/assets/GECS_Ukraine_ua.pdf
8. *Бутынец Ф.Ф.* Основы ревизии в сельскохозяйственных предприятиях / Ф.Ф. Бутынец. — М.: Статистика, 1979. — 143 с.

9. МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності», 2010.
10. Щербина В.С. Господарське право: [підручник] / В.С. Щербина. — К.: Юрінком Інтер, 2009. — 640 с.
11. Юридична енциклопедія. — К.: Вид-во «Укр. енциклопедія ім. М.П. Бажана», 2003. — Т. 5. — С. 48.
12. Поникаров В.Д. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособ. — Харьков: Арис, 2002. — С. 15.
13. Бутинець Ф.Ф. Основы ревизии в сельскохозяйственных предприятиях / Ф.Ф. Бутинець. — М.: Статистика, 1979. — 143 с.

Reference

1. Kodeks Ukrainy pro administratyvni pravoporushennia
2. Kryminalnyi kodeks Ukrainy
3. Ofitsiynyi sait Derzhfininspekii Ukrainy:
<http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/106610>
http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/printable_article/101039
<http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/106505>
4. Slovyk ukrainskoi movy. Akademichnyi tlumachnyi slovyk (1970-1980): <http://sum.in.ua/s/porushennja>
5. Bardash S.V. (2008). Kontrol diialnosti subiektiv hospodariuvannia: hipotezy ta versii porushen: [monohrafiia]. — K.: Kyiv. nats. torh.-ekonom. un-t.
6. Hospodarskyi kodeks Ukrainy.
7. Vsesvitnii ohliad ekonomichnykh zlochyniv. PricewaterhouseCoopers, 2011.: http://www.pwc.com/uk_UA/ua/press-room/assets/GECS_Ukraine_ua.pdf
8. Butinets F.F. (1979) Osnovy revyzyy v selskokhoziaistvennikh predpriyatiakh. — M.: Statystyka.
9. MSA 240 «Vidpovidalnist audytora, shcho stosuietsia shakhraistva, pry audyti finansovoi zvitnosti», 2010.
10. Shcherbyna V.S. (2009). Hospodarske pravo. — K.: Yurinkom Inter.
11. Iurydychna entsyklopediia. (2003). — K.: Vyd-vo «Ukr. Entsyklope diia im. M.P. Bazhana».
12. Ponykarov V.D. (2002). Sudebno-bukhhalterskaia ekspertyza: ucheb.posob. — Kharkov: Arys.
13. Butinets F.F. (1979). Osnovi revyzyy v selskokhoziaistvennikh predpriyatiakh. — M.: Statystyka.

Статтю подано до редакції 19.01.15 р.