

TỘI VI PHẠM QUY ĐỊNH CỦA NHÀ NƯỚC VỀ KẾ TOÁN GÂY HẬU QUẢ NGHIÊM TRỌNG - QUY ĐỊNH CỦA BỘ LUẬT HÌNH SỰ NĂM 2015 VÀ THỰC TIỄN ÁP DỤNG

NGUYỄN XUÂN HÀ*

Trên cơ sở giải thích, đánh giá các dấu hiệu định tội của tội vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán gây hậu quả nghiêm trọng, tác giả phân tích những vướng mắc trong thực tiễn áp dụng và đề xuất các kiến nghị nhằm khắc phục những vướng mắc này.

Từ khóa: Tội vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán, giả mạo tài liệu kế toán, khai man tài liệu kế toán.

Ngày nhận bài: 31/05/2022; Biên tập xong: 06/06/2022; Duyệt đăng: 11/06/2022

By explaining and evaluating the criminal signs of the crime of violating the State's regulations on accounting that lead to serious consequences, the author analyzes problems in reality and proposes recommendations to fix these problems.

Keywords: Crime of violating the State's regulations on accounting, forging accounting documents, falsifying accounting documents.

1. Đặt vấn đề

Tội vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán gây hậu quả nghiêm trọng được quy định tại Điều 221 Bộ luật Hình sự (BLHS) năm 2015. Đây là tội danh độc lập được tách ra từ Điều 165 BLHS năm 1999 và thuộc lĩnh vực chuyên ngành tài chính nên nội dung quy định tương đối phức tạp, dễ dẫn đến nhận thức không thống nhất trong thực tiễn áp dụng. Trên cơ sở giải thích, đánh giá các dấu hiệu định tội của tội này, tác giả phân tích những vướng mắc trong thực tiễn áp dụng và đề xuất các kiến nghị nhằm khắc phục những vướng mắc này.

2. Về các dấu hiệu định tội

2.1. Dấu hiệu chủ thể của tội phạm

Chủ thể của tội này đòi hỏi dấu hiệu bổ sung là dấu hiệu “*chức vụ, quyền hạn trong hoạt động kế toán*”. Họ là người có quyền hạn nhất định trong đơn vị kế toán¹ khi thực hiện các nhiệm vụ “*...thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính dưới hình thức giá trị, hiện*

vật và thời gian lao động”² cũng như nhiệm vụ “*lưu trữ tài liệu kế toán*” và không đòi hỏi phải làm việc trong lĩnh vực công như trước đây vẫn hiểu về tội được quy định tại Điều 165 BLHS năm 1999 mà họ cũng có thể làm việc trong lĩnh vực tư, là “*...Người giữ chức danh, chức vụ quản lý trong doanh nghiệp, tổ chức (ngoài Nhà nước)*”³.

Như vậy, chủ thể của tội vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán gây hậu quả nghiêm trọng có thể là người đại diện theo pháp luật của cơ quan, tổ chức, doanh nghiệp...; người được ủy quyền hợp pháp; kế toán trưởng, kế toán viên phụ trách hoặc trực tiếp thực hiện nghiệp vụ kế toán; lưu trữ viên, Thủ kho hoặc người khác được giao nhiệm vụ lưu trữ tài liệu kế toán.

2.2. Dấu hiệu hành vi vi phạm và dấu hiệu lỗi của chủ thể

Khoản 1 Điều 221 BLHS năm 2015 quy định 05 nhóm hành vi vi phạm. Các

* *Thạc sĩ, Chánh án Tòa án nhân dân thị xã Nghĩa Lộ, tỉnh Yên Bái*

² Điểm 8 Điều 3 Luật Kế toán năm 2015.

³ Xem: Điều 3 Luật Phòng, chống tham nhũng năm 2018; khoản 6 các điều 353, 354 BLHS năm 2015.

¹ Về khái niệm đơn vị kế toán, xem: Điều 2, điểm 5 Điều 3 Luật Kế toán năm 2015.

nhóm hành vi này đều có chung dấu hiệu “*lợi dụng chức vụ, quyền hạn*” nên dấu hiệu lỗi của chủ thể là lỗi cố ý. Trong đó, mỗi nhóm hành vi được quy định tại một điểm. Cụ thể:

Điểm a khoản 1 Điều 221 quy định nhóm hành vi thứ nhất là: *Lợi dụng chức vụ, quyền hạn giả mạo, khai man, thỏa thuận hoặc ép buộc người khác giả mạo, khai man, tẩy xóa tài liệu kế toán*. Các hành vi này có thể chia thành 02 loại: Loại có đối tượng tác động là tài liệu kế toán (TLKT) - *Giả mạo, khai man TLKT* và loại có đối tượng tác động là người khác và hướng tới TLKT - *Thỏa thuận, ép buộc người khác giả mạo, khai man, tẩy xóa TLKT*⁴. Hai loại hành vi này có sự giống nhau ở dấu hiệu “*lợi dụng chức vụ, quyền hạn*” và có sự khác nhau ở đối tượng tác động.

Hành vi giả mạo, khai man TLKT có cùng đối tượng tác động là TLKT và cùng để lừa dối chủ thể có liên quan nhưng khác nhau ở nội dung tác động. TLKT bị giả mạo là TLKT mà thông tin trên đó hoàn toàn không có thực. Ví dụ: Không có việc thuê nhân công nhưng đã làm các chứng từ kế toán (CTKT) thể hiện có việc thuê nhân công. TLKT bị khai man là TLKT mà trong đó thông tin được kê khai có phần không đúng với thực tế. Ví dụ: Tuy có việc thuê nhân công nhưng đã làm các CTKT thể hiện việc thuê nhân công nhiều hơn so với thực tế. Theo quy định, TLKT bị giả mạo, khai man có thể là bất kỳ TLKT nào. Trong thực tiễn xét xử, TLKT bị giả mạo, khai man mà tác giả biết đều là CTKT.

Hành vi thỏa thuận, ép buộc người khác giả mạo, khai man, tẩy xóa TLKT có cùng đối tượng tác động là người khác và cùng hướng tới việc tạo ra TLKT bị giả mạo hoặc TLKT bị khai man. Trong đó,

người khác ở đây được hiểu là người mà TLKT cần có sự xác nhận của họ theo quy định, họ có thể là cán bộ, công chức, viên chức, người lao động trong đơn vị kế toán nhưng không có quyền hạn trong hoạt động kế toán hoặc có thể là người ngoài đơn vị kế toán (ĐVKT). Thủ đoạn tác động được sử dụng ở đây có thể là thỏa thuận (tác động để họ đồng ý) hoặc ép buộc (tác động để buộc họ phải miễn cưỡng đồng ý) giả mạo, khai man hoặc tẩy xóa TLKT. Trong đó, về bản chất, tẩy xóa TLKT cũng là cách tạo ra TLKT bị khai man.

Điểm b khoản 1 Điều 221 quy định nhóm hành vi thứ hai là: *Lợi dụng chức vụ, quyền hạn dụ dỗ, thỏa thuận hoặc ép buộc người khác cung cấp, xác nhận thông tin, số liệu kế toán sai sự thật*. Các hành vi này có thể chia thành 02 loại: Loại hướng tới việc cung cấp thông tin kế toán (TTKT), số liệu kế toán (SLKT) sai sự thật và loại hướng tới việc xác nhận TTKT, SLKT sai sự thật. Hai loại hành vi này cũng có điểm chung ở dấu hiệu “*lợi dụng chức vụ, quyền hạn*” và đều tác động đến người khác bằng thủ đoạn (dụ dỗ, thỏa thuận, ép buộc). Trong đó, thủ đoạn dụ dỗ có cùng tính chất với thủ đoạn thỏa thuận vì đều để người bị tác động đồng ý (cung cấp hoặc xác nhận TTKT, SLKT sai sự thật). Cung cấp TTKT, SLKT sai sự thật và xác nhận TTKT, SLKT sai sự thật là sự khác nhau giữa hai loại hành vi này⁵.

Điểm c khoản 1 Điều 221 quy định nhóm hành vi thứ ba là: *Lợi dụng chức vụ, quyền hạn để ngoài sổ kế toán tài sản của ĐVKT hoặc tài sản liên quan đến ĐVKT*.

Nhóm hành vi này có thể được coi như một hành vi với hai đối tượng tác động khác nhau có thể xảy ra là tài sản của ĐVKT và tài sản liên quan đến ĐVKT. Hành vi

⁴ Theo điểm 18 Điều 3 Luật Kế toán năm 2015, TLKT gồm 07 loại, trong đó có chứng từ kế toán và sổ kế toán. Về 07 loại TLKT, xem điểm 18 Điều 3 Luật Kế toán và khoản 4 Điều 8 Nghị định số 174/2016/NĐ-CP.

⁵ Thông tin kế toán và SLKT là 2 nội dung cơ bản của TLKT. Về vấn đề này, xem: Nguyễn Xuân Hà, *Tội vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán gây hậu quả nghiêm trọng*, Luận văn thạc sỹ, trường Đại học Luật Hà Nội, 2021, tr. 29.

được quy định ở đây là hành vi “đề ngoài sổ kế toán tài sản”. Theo quy định, tài sản của ĐVKT cũng như tài sản liên quan đến ĐVKT phải được ghi nhận vào trong sổ kế toán của ĐVKT một cách đầy đủ, trung thực, sắp xếp khoa học và theo đúng loại sổ, mẫu biểu mà pháp luật quy định⁶. Theo khoản 2 Điều 24 Luật Kế toán năm 2015, trách nhiệm ghi tài sản vào sổ kế toán tài sản là trách nhiệm của kế toán, kế toán trưởng và đại diện theo pháp luật (Chủ tài khoản) của ĐVKT. Hành vi “đề ngoài sổ kế toán tài sản” là hành vi (không hành động) không thực hiện nghĩa vụ phải “đưa vào” sổ kế toán tài sản tài sản của ĐVKT cũng như tài sản liên quan đến ĐVKT⁷.

Điểm d khoản 1 Điều 221 quy định nhóm hành vi thứ tư là: *Lợi dụng chức vụ, quyền hạn hủy bỏ hoặc cố ý làm hư hỏng TLKT trước thời hạn lưu trữ theo quy định của Luật Kế toán*. Thuộc nhóm này, có hai dạng hành vi là hành vi “hủy bỏ” và hành vi “làm hư hỏng”. Đối tượng tác động của hai hành vi này là TLKT đã được đưa vào lưu trữ và thời điểm xảy ra là trong thời hạn lưu trữ⁸. Trong đó, hành vi lợi dụng chức vụ, quyền hạn hủy bỏ TLKT được hiểu là hành vi của người có chức vụ, quyền hạn dùng thủ đoạn khác nhau làm mất đi TLKT; còn hành vi lợi dụng chức vụ, quyền hạn cố ý làm hư hỏng TLKT được hiểu là hành vi của người có chức vụ, quyền hạn dùng thủ

đoạn khác nhau làm TLKT không thể khai thác được đầy đủ nội dung.

Điểm đ khoản 1 Điều 221 quy định nhóm hành vi thứ năm là: *Lợi dụng chức vụ, quyền hạn lập hai hệ thống sổ kế toán tài chính trở lên nhằm bỏ ngoài sổ kế toán tài sản, nguồn vốn, kinh phí của ĐVKT*⁹.

2.3. Dấu hiệu xác định hành vi vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán là tội phạm

Theo quy định của Điều luật, hành vi vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán chỉ cấu thành tội phạm khi:

- Gây thiệt hại từ 100.000.000 đồng trở lên; hoặc
- Gây thiệt hại dưới 100.000.000 đồng nhưng chủ thể đã bị xử lý kỷ luật hoặc đã bị xử phạt vi phạm hành chính về hành vi vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán.

Để hiểu đúng dấu hiệu xác định hành vi vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán là tội phạm, cần giải thích một số nội dung có liên quan như sau:

- Thiệt hại về tài sản được nói ở đây là thiệt hại gây ra bởi hành vi gian dối của chủ thể được thể hiện trên các TLKT bị giả mạo, bị khai man, bị tẩy xóa hoặc bị hủy bỏ/làm hư hỏng. Đó là sự chênh lệch giữa số liệu thực với số liệu đã bị gian dối.

- Dấu hiệu nhân thân xấu ở đây được hiểu là chủ thể trước khi có hành vi vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán (đang được xem xét) đã bị xử lý kỷ luật hoặc đã bị xử phạt vi phạm hành chính về hành vi vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán. Họ đã có quyết định xử lý kỷ luật, xử phạt vi phạm hành chính bằng văn bản nhưng chưa hết thời hạn để được coi

⁶ Xem: Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp; Thông tư 133/2016/TT-BTC ngày 26/8/2016 của Bộ Tài chính hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa; Thông tư số 45/2018/TT-BTC ngày 07/5/2018 của Bộ Tài chính hướng dẫn chế độ quản lý, tính hao mòn, khấu hao tài sản cố định tại cơ quan, tổ chức, đơn vị và tài sản cố định do Nhà nước giao cho doanh nghiệp quản lý không tính thành phần vốn nhà nước tại doanh nghiệp.

⁷ Về sổ kế toán, xem Điều 24 Luật Kế toán; về tài sản của ĐVKT, xem: Điều 34 Bộ luật Dân sự, Học viện Tài chính (2014), *Giáo trình nguyên lý kế toán*, Nxb. Tài chính, Hà Nội, tr. 57 và các trang tiếp theo; về tài sản liên quan đến ĐVKT, xem: Các điều 34, 35 Luật doanh nghiệp.

⁸ Về thời hạn lưu trữ, xem: Các Điều 8, 12-15 Nghị định 174/2016/NĐ-CP ngày 30/12/2016 của Chính phủ quy định chi tiết một số điều của Luật Kế toán.

⁹ Về nội dung cụ thể của từng hành vi thuộc 05 nhóm hành vi được quy định tại khoản 1 Điều 221, có thể tham khảo: Nguyễn Xuân Hà, *Tội vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán gây hậu quả nghiêm trọng*, Luận văn thạc sĩ, Trường Đại học Luật Hà Nội, 2021.

là chưa bị xử lý kỷ luật, chưa bị xử phạt vi phạm hành chính¹⁰.

3. Những vướng mắc trong thực tiễn xét xử tội vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán gây hậu quả nghiêm trọng

- Thứ nhất, về cách tính hậu quả thiệt hại

Dấu hiệu hậu quả thiệt hại đã được giải thích là hậu quả được gây ra bởi hành vi gian dối của chủ thể được thể hiện trên các TLKT bị giả mạo, bị khai man, bị tẩy xóa hoặc bị hủy bỏ/làm hư hỏng. Trong trường hợp TLKT bị giả mạo, số liệu thực là bằng không nên số liệu trên TLKT thể hiện thiệt hại gây ra của hành vi giả mạo TLKT; còn trường hợp TLKT bị khai man, số liệu thực là có nên thiệt hại gây ra của hành vi khai man phải bằng số liệu thể hiện trên TLKT trừ đi số liệu thực. Tuy nhiên, trong thực tiễn áp dụng, có tình trạng hiểu dấu hiệu này không đúng theo hai khuynh hướng khác nhau.

Khuynh hướng thứ nhất: Đồng nhất hậu quả thiệt hại của tất cả các trường hợp với số liệu ghi trên TLKT đã bị giả mạo, khai man.

Khuynh hướng thứ hai: Coi hậu quả thiệt hại là số liệu ghi trên TLKT đã bị giả mạo, khai man trừ đi số tiền được cho là sử dụng “hợp lý” sau khi phạm tội.

Cách tính theo khuynh hướng thứ nhất chỉ phù hợp với trường hợp giả mạo TLKT (gian dối toàn bộ TLKT - từ chỗ không có nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh nhưng đã tạo dựng nên thành có).

¹⁰ Về các thời hạn này, xem: Điều 7 Luật xử lý vi phạm hành chính; Điều 20 Nghị định 34/2011/NĐ-CP ngày 17/5/2011 của Chính phủ quy định về xử lý kỷ luật đối với Công chức. Điều 19 Nghị định 27/2012/NĐ-CP ngày 06/4/2012 của Chính phủ quy định về xử lý kỷ luật Viên chức và trách nhiệm bồi thường, hoàn trả của Viên chức. Ngoài ra, cần chú ý Thông tư liên tịch số 02/2001/TTLT ngày 25/12/2001 của TANDTC-VKSNDTC-BCA-BTP, trong đó quy định: “Hết thời hạn để được coi là chưa bị xử lý là hết thời hạn do pháp luật, Điều lệnh hoặc Điều lệ quy định... Đối với các trường hợp bị xử lý mà chưa có quy định về thời hạn để hết thời hạn đó, người bị xử lý được coi là chưa bị xử lý, thì thời hạn đó là một năm, kể từ ngày bị xử lý”.

Trái lại, cách tính này không phù hợp với các trường hợp khai man TLKT (gian dối một phần vì nghiệp vụ kinh tế, tài chính là có thật và chỉ khai man từ ít thành nhiều). Trong trường hợp này, không thể đồng nhất thiệt hại với số liệu ghi trên TLKT đã bị khai man vì trong số liệu này có cả phần số liệu có thực. Do vậy, khi tính thiệt hại phải trừ đi phần chi phí có thực và đúng mục đích. Việc không trừ này là bất lợi cho người có hành vi vi phạm - Do “không được trừ” mà hành vi cấu thành tội phạm (thiệt hại đạt mức 100.000.000 đồng trở lên) và nếu “được trừ” thì hành vi chưa cấu thành tội phạm (thiệt hại chưa đạt mức 100.000.000 đồng). Ngoài ra, cách tính thiệt hại theo khuynh hướng thứ nhất có thể còn gây bất lợi cho người phạm tội do có thể làm thay đổi khung hình phạt vì các khung hình phạt tăng nặng của tội này đều có dấu hiệu định khung là mức thiệt hại đã gây ra.

Ví dụ, theo Bản án số 20/2019/HSST của Tòa án nhân dân thị xã Nghĩa Lộ, tỉnh Yên Bái, trong 05 năm (2012-2017), các bị cáo là Giám đốc, kế toán của Văn phòng Đăng ký đất đai và phát triển quỹ đất thị xã Nghĩa Lộ đã lập khống một phần các hợp đồng lao động thuê ngoài với số tiền đã được duyệt quyết toán là 1.110.260.000 đồng. Số tiền thực tế đã chi trả cho các lao động hợp đồng thuê ngoài là 220.300.000 đồng. Nếu theo hướng hiểu thứ nhất này thì hậu quả thiệt hại trong vụ án là toàn bộ số tiền hơn 1.100.000.000 đồng ghi trên chứng từ bị khai man và do vậy các bị cáo phải bị xét xử theo khoản 3 Điều 221 BLHS năm 2015. Nếu tính đúng thì thiệt hại chỉ là gần 890.000.000 đồng (1.110.260.000 đồng trừ 220.300.000 đồng) và như vậy, các bị cáo chỉ có thể bị xét xử theo khoản 2 Điều 221 BLHS năm 2015.

Cách tính thiệt hại theo khuynh hướng thứ hai có thể bỏ lọt tội phạm hoặc có thể áp dụng khung hình phạt nhẹ hơn khung hình phạt phải áp dụng. Việc trừ số tiền

được coi là khoản chi tiêu “hợp lý” có thể dẫn đến trường hợp thiệt hại gây ra đã đủ 100.000.000 đồng nhưng lại được coi là chưa đủ 100.000.000 đồng (vì được trừ bớt) hoặc có thể dẫn đến trường hợp thiệt hại gây ra thỏa mãn dấu hiệu định khung hình phạt tăng nặng của khoản 2 hoặc khoản 3 nhưng lại được coi là chưa phạm tội hoặc chỉ là trường hợp bình thường hoặc chỉ là trường hợp tăng nặng theo khoản 2.

Ví dụ, theo Bản án số 12/2019/HSST của Tòa án nhân dân huyện Sơn Động, tỉnh Bắc Giang, các bị cáo đã giả mạo 04 bộ hồ sơ sửa đường giao thông liên thôn và trên cơ sở đó đã nhận được gần 250.000.000 đồng từ ngân sách. Trong số tiền này, hơn 100.000.000 đồng đã được dùng để mua máy phát điện, mua bàn ghế, sửa cổng, hàng rào trụ sở xã... nhưng không có hóa đơn chứng từ. Số tiền còn lại hơn 140.000.000 đồng đã chi tiêu cho việc chung khác. Trong vụ án này, hành vi giả mạo TLKT đã làm thất thoát ngân sách gần 250.000.000 đồng chứ không phải chỉ là 140.000.000 đồng vì cho rằng việc tiêu hơn 100.000.000 đồng là chi tiêu “hợp lý”.

- Thứ hai, về việc xác định dấu hiệu “(thiệt hại) dưới 100.000.000 đồng nhưng đã bị xử lý kỷ luật hoặc xử phạt vi phạm hành chính”

Về dấu hiệu “thiệt hại dưới 100.000.000 đồng”, hiện có hai cách hiểu rất khác nhau: Cách hiểu chỉ cần có thiệt hại, không kể là bao nhiêu và cách hiểu thiệt hại phải xấp xỉ 100.000.000 đồng. Tác giả cho rằng, tên tội đã thể hiện tính nguy hiểm cho xã hội của tội này là gắn với hậu quả nghiêm trọng và hậu quả này được cụ thể hóa là thiệt hại từ 100.000.000 đồng trở lên. Theo đó, thiệt hại dưới 100.000.000 đồng chưa phải là hậu quả nghiêm trọng. Do vậy, điều luật xác định thiệt hại này chỉ được coi là hậu quả nghiêm trọng khi có dấu hiệu nhân thân “đã bị xử lý kỷ luật hoặc đã bị xử phạt vi phạm hành chính” kèm theo. Đây là một trong các cách quy định dấu hiệu nhân thân “xấu” là

dấu hiệu định tội trong BLHS Việt Nam¹¹. Dấu hiệu này có ý nghĩa bổ sung “*phần thiệt hại còn thiếu*” để cho thiệt hại chưa phải là hậu quả nghiêm trọng được coi là “tương đương” hậu quả nghiêm trọng. Thiệt hại dưới 100.000.000 đồng và đặc điểm nhân thân “xấu” của chủ thể là hai thành tố tạo nên tính nguy hiểm của tội phạm này. Trong đó, thành tố “thiệt hại dưới 100.000.000 đồng” phải là thành tố giữ vai trò quyết định còn thành tố “nhân thân xấu” chỉ giữ vai trò bổ sung để thể hiện tính nguy hiểm cho xã hội của một tội phạm thuộc nhóm các tội xâm phạm trật tự quản lý kinh tế. Do vậy, dấu hiệu “thiệt hại dưới 100.000.000 đồng” đòi hỏi trước hết là thiệt hại phải “xấp xỉ” 100.000.000 đồng và có thể dưới đó nhưng thấp nhất chỉ có thể là ở khoảng giữa 01 và 100.000.000 đồng. Giải thích có tính giới hạn này không chỉ phù hợp với bản chất của vấn đề mà cũng không trái với nguyên tắc của Luật Hình sự vì được giải thích theo hướng “có lợi” cho người phạm tội.

Về dấu hiệu “*đã bị xử lý kỷ luật hoặc xử phạt vi phạm hành chính*” có hai vấn đề được đặt ra trong thực tiễn áp dụng:

Thứ nhất, có khuynh hướng thu hẹp và khuynh hướng mở rộng phạm vi của dấu hiệu “đã bị xử lý kỷ luật”. Trong đó, khuynh hướng thu hẹp giới hạn dấu hiệu này chỉ là hình thức kỷ luật cán bộ, công chức, viên chức và hình thức kỷ luật trong lực lượng vũ trang. Khuynh hướng này là không phù hợp với thực tế vì chủ thể của tội vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán gây hậu quả nghiêm trọng không chỉ giới hạn trong phạm vi công chức, viên chức, cán bộ, sỹ quan trong lực lượng vũ trang mà còn gồm cả người lao động mà không phải là công chức, viên chức, cán bộ, sỹ quan vì họ làm việc theo chế độ hợp đồng lao động. Trái lại, khuynh hướng mở

¹¹ Về vấn đề này, xem: Nguyễn Ngọc Hòa, *Bộ luật Hình sự năm 1999 với việc quy định đặc điểm về nhân thân là dấu hiệu định tội*, Tạp chí Luật học số 6/2001.

rộng thừa nhận cả hình thức kỷ luật theo Điều lệ của Đảng Cộng sản Việt Nam vì cho rằng, điều luật không xác định tính chất cụ thể của “xử lý kỷ luật” là kỷ luật nói chung hay chỉ là kỷ luật nhà nước. Mặc dù không quy định cụ thể nhưng đặt trong mối quan hệ với dấu hiệu “đã bị xử phạt vi phạm hành chính”, thì cần hiểu dấu hiệu “đã bị xử lý kỷ luật” ở đây phải là “đã bị xử lý kỷ luật nhà nước” vì có như vậy mới cùng tính chất với “đã bị xử phạt hành chính”. Kỷ luật của tổ chức Đảng Cộng sản Việt Nam không phải là trách nhiệm pháp lý như trách nhiệm hành chính, trách nhiệm kỷ luật của công chức, viên chức cũng như trách nhiệm kỷ luật của người lao động nên không phải là kỷ luật nhà nước.¹²

Thứ hai, dấu hiệu “đã bị kết án...” và dấu hiệu “đã bị xử lý kỷ luật hoặc đã bị xử phạt vi phạm hành chính...” là hai dấu hiệu định tội được quy định đồng thời và có thể thay thế nhau ở hầu hết các tội có dấu hiệu định tội là dấu hiệu nhân thân xấu. Tuy nhiên, Điều 221 chỉ quy định dấu hiệu “đã bị xử lý kỷ luật hoặc đã bị xử phạt vi phạm hành chính...” mà không quy định dấu hiệu “đã bị kết án...”. Sở dĩ như vậy có thể là do nhà làm luật nghĩ rằng trường hợp đã bị kết án về tội vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán gây hậu quả nghiêm trọng sẽ không thể tiếp tục có hành vi vi phạm quy định về kế toán trong thời gian chưa được xóa án tích vì đã bị áp dụng hình phạt bổ sung “cấm đảm nhiệm chức vụ hoặc làm công việc nhất định”. Tuy nhiên, trên thực tế vì lý do nào đó vẫn có thể xảy ra trường hợp khi chưa được xóa án tích về tội theo Điều 221, chủ thể đã thực hiện hành vi vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán được quy định tại Điều luật này. Khi đó, câu hỏi được đặt ra là có thể truy cứu trách nhiệm hình sự trường hợp này được không khi

thiệt hại gây ra dưới 100.000.000 đồng? Đặt trong mối quan hệ với các điều luật khác có quy định dấu hiệu “đã bị kết án...” thì không thể áp dụng quy định này ở tội vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán gây hậu quả nghiêm trọng vì Điều 221 không quy định dấu hiệu này như các điều luật khác. Tuy nhiên, khi so sánh dấu hiệu “đã bị kết án...” với dấu hiệu “đã bị xử lý kỷ luật hoặc đã bị xử phạt vi phạm hành chính” thì thấy rằng có thể áp dụng được vì dấu hiệu “đã bị kết án...” có tính chất còn nghiêm trọng hơn.

Như vậy, việc cấu thành tội phạm cơ bản tại Điều 221 không quy định dấu hiệu “đã bị kết án về tội này và chưa được xóa án tích mà còn vi phạm...” là không thống nhất với các điều luật khác và không công bằng khi so sánh trường hợp này với trường hợp “đã bị kỷ luật hoặc đã bị xử phạt vi phạm hành chính”. Xét về mọi mặt, người đã bị kết án được coi là người có đặc điểm nhân thân “xấu hơn” so với người đã bị xử lý kỷ luật và người đã bị xử phạt vi phạm hành chính. Do đó, “tái phạm về hành vi này” của người đã bị kết án nguy hiểm hơn so với “tái phạm về hành vi này” của người đã bị xử lý kỷ luật hoặc người đã bị xử phạt vi phạm hành chính. Qua thực tiễn xét xử tội phạm này, tác giả nhận thấy, không phải tất cả các bị cáo đều bị áp dụng hình phạt bổ sung là cấm đảm nhiệm chức vụ hoặc cấm hành nghề hoặc làm công việc nhất định. Do đó, trường hợp tái phạm về hành vi vi phạm kế toán của người đã bị kết án vẫn có thể xảy ra. Vì vậy, vẫn cần thiết phải quy định dấu hiệu “đã bị kết án về tội này...”.

Thứ ba, về việc xác định dấu hiệu hậu quả của hành vi hủy bỏ hoặc làm hư hỏng TLKT trước thời hạn lưu trữ theo quy định của Luật Kế toán

Trong mục 2.3, tác giả đã giải thích hậu quả thiệt hại ở đây cần được hiểu là thiệt hại thể hiện trên TLKT đã bị gian dối.

¹² Về trách nhiệm pháp lý trong đó có trách nhiệm kỷ luật nhà nước, xem: Trường Đại học Luật Hà Nội (2019), *Giáo trình Lý luận chung về Nhà nước và Pháp luật*, Nxb. Tư pháp, Hà Nội, tr. 428 và các trang tiếp theo.

Tuy nhiên, khi áp dụng, có thể có ý kiến cho rằng, hậu quả thiệt hại của hành vi này phải là thiệt hại do chính hành vi này gây ra, là thiệt hại “tài liệu bị hủy hoại không còn hoặc bị làm hư hỏng”. Để khôi phục tài liệu đã bị hủy hoại hoặc đã bị hư hỏng cần phải có chi phí và chi phí này chính là thiệt hại mà hành vi hủy bỏ hoặc làm hư hỏng TLKT gây ra. Cách hiểu này, nếu xét về hình thức là có cơ sở. Tuy nhiên, cách hiểu này xét về bản chất lại không phù hợp vì thiệt hại tính theo cách này thuần túy là thiệt hại về sở hữu, trong khi tội vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán gây hậu quả nghiêm trọng là tội phạm xâm phạm trật tự quản lý kinh tế và hậu quả nghiêm trọng ở đây là thiệt hại có tính chất kinh tế. Cách hiểu theo tác giả tuy phù hợp với tính chất của tội phạm nhưng cũng có điểm không hợp lý khi xét đến dấu hiệu quan hệ nhân quả. Chủ thể thực hiện hành vi hủy bỏ hoặc cố ý làm hư hỏng TLKT trước thời hạn lưu trữ có thể là để che giấu sự thật nào đó trước sự kiểm tra kế toán hoặc kiểm toán của cơ quan chức năng như để che giấu hành vi giả mạo, khai man...; bỏ ngoài sổ kế toán... đã được thực hiện trước đó. Trong trường hợp này, hậu quả thiệt hại do hành vi được che giấu trực tiếp gây ra mà không phải do hành vi hủy bỏ hoặc cố ý làm hư hỏng TLKT trực tiếp gây ra.

Sở dĩ có sự khác nhau trong cách hiểu dấu hiệu hậu quả thiệt hại ở đây có thể do việc mô tả dấu hiệu hành vi và dấu hiệu hậu quả ở đây chưa rõ ràng.

Thứ tư, về việc xác định trách nhiệm hình sự trong trường hợp phạm tội chưa đạt

Tội vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán gây hậu quả nghiêm trọng là tội cố ý. Do vậy, có thể có trường hợp phạm tội chưa đạt ở tội danh này. Về lý thuyết, phạm tội chưa đạt có thể xảy ra khi chủ thể đã thực hiện hành vi được quy định nhưng hành vi đó chưa thỏa mãn hết các dấu hiệu của cấu thành tội phạm (CTTP) vì nguyên

nhân ngoài ý muốn của người phạm tội. Ở các tội có CTTP vật chất, trường hợp phạm tội chưa đạt rõ nhất là trường hợp phạm tội chưa gây ra hậu quả mà CTTP đòi hỏi. Tội vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán gây hậu quả nghiêm trọng là tội có CTTP vật chất nên khi chủ thể đã thực hiện hành vi vi phạm quy định về kế toán (các dạng hành vi được quy định từ điểm a đến điểm đ khoản 1 Điều 221) mà chưa gây ra “hậu quả nghiêm trọng” vì nguyên nhân ngoài ý muốn thì là trường hợp phạm tội chưa đạt.

Trên thực tế, tội vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán gây hậu quả nghiêm trọng có đặc điểm đặc biệt là giữa hành vi vi phạm và hậu quả nghiêm trọng có sự “kiểm soát” của đơn vị có trách nhiệm. Theo quy định tại khoản 2 Điều 3 Quyết định số 4526/QĐ-KBNN ngày 04/9/2019 của Tổng Giám đốc Kho bạc Nhà nước thì Kho bạc Nhà nước cấp huyện có quyền từ chối thanh toán, chi trả các khoản chi không đúng, không đủ các điều kiện theo quy định của pháp luật. Theo đó, hành vi vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán có gây ra hậu quả nghiêm trọng hay không phụ thuộc vào sự “kiểm soát” này. Sự “kiểm soát” này có thể làm cho tội vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán gây hậu quả nghiêm trọng phải dừng lại ở giai đoạn phạm tội chưa đạt và cụ thể là trường hợp phạm tội chưa đạt đã hoàn thành (hoàn thành về hành vi và chỉ chưa đạt về hậu quả)¹³. Ví dụ: Chủ tài khoản và kế toán trưởng của ĐVKT đã giả mạo bộ hồ sơ chứng từ thuê nhân công với trị giá thành tiền ghi trên CTKT là 150.000.000 đồng. Bộ hồ sơ hoàn chỉnh này (có chữ ký của chủ tài khoản cũng như của kế toán trưởng và có dấu của ĐVKT) được chuyển đến Kho bạc Nhà nước yêu cầu thanh toán. Giả thiết trong trường hợp này, Kho bạc

¹³ Về vấn đề này, xem: Trường Đại học Luật Hà Nội (2020), *Giáo trình Luật Hình sự Việt Nam – Phần chung*, Nxb. Công an nhân dân, Hà Nội, tr. 199.

đã phát hiện bộ hồ sơ chứng từ thuê nhân công của ĐVKT là giả mạo và ra thông báo từ chối thanh toán. Như vậy, do Kho bạc đã ngăn chặn nên hậu quả thiệt hại không xảy ra mặc dù các chủ thể của tội phạm đã thực hiện hết các hành vi cần thiết để gây ra hậu quả nghiêm trọng. Đây là trường hợp phạm tội chưa đạt đã hoàn thành và theo quy định tại Điều 15 BLHS năm 2015, người phạm tội phải chịu trách nhiệm hình sự về phạm tội chưa đạt và hình phạt được quyết định theo Điều 57 của BLHS.

Trong thực tế, những trường hợp Kho bạc từ chối thanh toán khá phổ biến và trong đó có thể có trường hợp thuộc trường hợp phạm tội chưa đạt của tội vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán gây hậu quả nghiêm trọng. Tuy nhiên, trong các vụ bị truy cứu trách nhiệm hình sự về tội vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán gây hậu quả nghiêm trọng mà tác giả biết chưa có trường hợp nào là trường hợp phạm tội chưa đạt. Nguyên nhân ở đây có thể do nhận thức chưa đúng về tội vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán gây hậu quả nghiêm trọng khi cho rằng, chỉ phạm tội này trong trường hợp đã gây hậu quả nghiêm trọng. Có thể do vậy mà trên thực tế, các trường hợp hồ sơ có “vấn đề” Kho bạc đều hoàn trả hồ sơ chứng từ cho ĐVKT để làm lại.

4. Kiến nghị

Để hiểu và áp dụng đúng Điều 221 BLHS khi xét xử đòi hỏi sự cố gắng của mỗi Thẩm phán. Tuy nhiên, như vậy vẫn chưa đủ mà đòi hỏi cần có sự hỗ trợ của cơ quan có trách nhiệm trong hướng dẫn áp dụng. Theo đó, cần có những hướng dẫn về các nội dung sau:

- Xác định cụ thể hơn dấu hiệu “gây thiệt hại... dưới 100.000.000 đồng nhưng đã bị xử lý kỷ luật...”. Trong đó, cần giải thích rõ “ngưỡng dưới” của dấu hiệu này cũng như xác định các loại hình xử lý kỷ luật;

- Khẳng định cách tính hậu quả thiệt hại do hành vi vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán gây ra;

- Xác định rõ hậu quả thiệt hại của hành vi hủy bỏ hoặc cố ý làm hư hỏng TLKT trước thời hạn lưu trữ được hiểu là thiệt hại thể hiện trên TLKT bị gian dối hay là thiệt hại do phải khắc phục TLKT đã bị hủy bỏ hoặc làm hư hỏng;

- Khẳng định khả năng xảy ra trường hợp phạm tội chưa đạt ở tội vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán gây hậu quả nghiêm trọng và có thể truy cứu trách nhiệm hình sự những trường hợp phạm tội chưa đạt này.

Nội dung giải thích về những vấn đề trên đây sẽ là cơ sở cho việc hoàn thiện quy định của BLHS khi được sửa đổi, bổ sung. Ngoài ra, khi sửa đổi BLHS, cần chú ý xem xét bổ sung tính từ “nhà nước” cho dấu hiệu đã bị xử lý kỷ luật cũng như bổ sung dấu hiệu “đã bị kết án...”. Theo đó, dấu hiệu nhân thân được mô tả tại khoản 1 Điều 221 có thể được sửa như sau: “... nhưng đã bị xử lý kỷ luật nhà nước; đã bị xử phạt vi phạm hành chính về hành vi này hoặc đã bị kết án về tội này, chưa được xóa án tích mà còn vi phạm,...”/.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Nguyễn Xuân Hà, *Tội vi phạm quy định của Nhà nước về kế toán gây hậu quả nghiêm trọng*, Luận văn thạc sĩ, Trường Đại học Luật Hà Nội, 2021;
2. Nguyễn Ngọc Hòa (2001), *Bộ luật Hình sự năm 1999 với việc quy định đặc điểm về nhân thân là dấu hiệu định tội*, Tạp chí Luật học số 6/2001;
3. Học viện Tài chính (2014), *Giáo trình nguyên lý kế toán*, Nxb. Tài chính, Hà Nội;
4. Trường Đại học Luật Hà Nội (2019), *Giáo trình Lý luận chung về Nhà nước và Pháp luật*, Nxb. Tư pháp, Hà Nội;
5. Trường Đại học Luật Hà Nội (2020), *Giáo trình luật hình sự Việt Nam – Phần chung*, Nxb. Công an nhân dân, Hà Nội;
6. Trường Đại học Luật Hà Nội (2021), *Giáo trình Luật Hình sự (Phần các tội phạm, Quyển 1)*, Nxb. Công an nhân dân, Hà Nội.