

ПРЕВЕНТИВНЫЕ МЕРЫ ПРЕДУПРЕЖДЕНИЯ ХИЩЕНИЙ, СОВЕРШАЕМЫХ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ПОДЛОЖНЫХ БУХГАЛТЕРСКИХ ДОКУМЕНТОВ

Климович Лариса Петровна,

профессор кафедры криминалистики

ФГКОУ ВПО «Сибирский юридический институт Федеральной службы Российской Федерации по контролю за оборотом наркотиков»

доктор юридических наук, кандидат экономических наук, доцент

PREVENTIVE MEASURES FOR EMBEZZLEMENT COMMITTED WITH THE USE OF COUNTERFEIT ACCOUNTING DOCUMENTS

Klimovich Larisa Petrovna, professor of Forensic Sciences, the federal public educational institution of higher education «Siberian Law Institute of the Federal Drug Control Service of Russia» Doctor of Jurisprudence, Ph.D. in Economics, Associate Professor

АННОТАЦИЯ

В целях предотвращения хищений денежных средств и имущества с использованием подложных бухгалтерских документов необходимы организация эффективного внутрифирменного бухгалтерского контроля и реализация мер государственного финансово-экономического контроля.

ABSTRACT

Organization of effective in-house accounting control and implementation of state financial and economic supervision are necessary to prevent embezzlement of funds or property with the use of counterfeit accounting documents.

Ключевые слова: хищения с использованием подложных бухгалтерских документов, меры предупреждения.

Keywords: embezzlement with the use of counterfeit accounting documents, preventive measures.

Проблема хищений материальных, финансовых ресурсов коммерческих организаций, совершаемых должностными лицами и работниками таких организаций, в последние годы становится актуальной как для правоохранительной практики выявления и расследования таких преступлений, так и для самих хозяйствующих субъектов. Такие преступления влекут в масштабах страны многомиллионные суммы убытков, что в конечном итоге ослабляет экономическую безопасность государства.

К числу наиболее распространенных способов приготовления к совершению хищений, способов их совершения и сокрытия относится использование подложных бухгалтерских документов. Своевременное выявление и предупреждение таких хищений становится возможным тогда, когда имеется знание о сущности подложного бухгалтерского документа, способах его создания и механизме противоправного использования в корыстных целях.

Понимание подлога в бухгалтерском документе целесообразно раскрыть, изначально основываясь на характеристиках полноценного документа, которые закреплены нормативно.

Начальным звеном в финансово-хозяйственной деятельности коммерческой организации является первичное наблюдение, цель которого – информационное обеспечение бухгалтерского учета. От качества проведения первичного наблюдения зависят полнота и достоверность учетной информации о каждом факте хозяйственной деятельности, то есть о совершаемых операциях. Процесс первичного наблюдения характеризуется следующими этапами: отбор фактов финансово-хозяйственной, предпринимательской деятельности, их группировка по объектам учета; оформление документа по каждому конкретному факту хозяйственной деятельности и контроль за соблюдением правил оформления документа.

Первичный учетный документ – это носитель информации, содержащий соответствующие данные, оформлен-

ный в установленном порядке и имеющий в соответствии с действующим законодательством правовое значение; это оформленное в установленном порядке свидетельство (в письменном или электронном виде) о совершенном факте хозяйственной жизни, придающее ему юридическую силу.

Из содержания статьи 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ [1] следует, что первичный учетный документ должен соответствовать таким требованиям:

- соблюдение установленной формы – документ должен быть составлен по установленной форме, иметь необходимые реквизиты;
- законность – документ должен отражать законную по содержанию операцию;
- достоверность (действительность) – документ должен отражать реально совершенную хозяйственную операцию, «не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок»;
- своевременность составления и заполнения документа – «первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным – непосредственно после его окончания».

Несоблюдение хотя бы одного из вышеуказанных требований указывает на недоброкачественность первичного документа.

Так, например, нарушение правил заполнения реквизитов документа при соблюдении требования действительности дает основания считать его неполноценным (ввиду несоблюдения формального требования), но данный документ будет считаться подлинным.

Следует отметить, что Национальный стандарт Российской Федерации определяет подлинный документ как «документ, сведения об авторе, времени и месте со-

здания которого, содержащиеся в самом документе или выявленные иным путем, подтверждают достоверность его происхождения» [2]. К сожалению, данное понятие не отражает истинной природы подлинного документа, так как не содержит признак достоверности. Вместе с тем, Национальный стандарт определяет понятие «достоверность (электронного документа) как «свойство электронного документа, при котором содержание электронного документа является полным и точным представлением подтверждаемых операций, деятельности или фактов и которому можно доверять в последующих операциях или в последующей деятельности» [2]. Вполне обоснованно полагать, что любой, не только электронный, но и письменный документ, формируемый в бухгалтерском учете, должен соответствовать требованию достоверности (действительности) и этот признак должен быть отражен в понятии «подлинный документ».

Несоблюдение требования действительности документа дает основания считать его подложным.

Историко-правовому анализу подлога документов как самостоятельного преступления посвящена работа А.А. Жижиленко, вышедшая в свет в 1900 году [3]. В ней автор, систематизируя историческое знание, указывает следующие способы совершения подлога документов:

1) приложение фальшивой печати к фальшивому документу;

2) приложение настоящей печати к фальшивому документу («прикрепление настоящей печати посредством нового шнура, если выдернуть из нее предварительно старый ..., или же только отрезана одна часть шнура и заменена новой из подобного же материала ..., или же если оставлен тот же шнурок, но прикреплен к другой части печати...»);

3) изменение содержания подлинного документа без подделки печати («это могло совершаться или посредством легкого подкабливания документа ..., или посредством написания нового документа на месте прежнего, после того как был смыт его текст ..., или посредством наклейки на прежний документ нового того же размера из очень тонкого материала ...»);

4) приписка чего-нибудь нового в настоящий документ [3, 75-77].

Электронный документооборот, современные технологии создания документа, использование автоматизированных систем обработки бухгалтерской информации – все эти реалии современного мира не только оптимизировали многие финансовые, хозяйственные процессы, но и, к сожалению, способствовали созданию новых преступных схем хищения денежных средств, в том числе, схем введения преступных доходов в легальный экономический оборот, посредством использования подложных документов.

Необходимо отметить, что в роли злоумышленников в основном выступают материально-ответственные лица, а это: главные и рядовые бухгалтеры, которые занимаются начислением различных видов выплат сотрудникам и ведут учет финансово-хозяйственных операций, совершаемых в организации. Также, это кассиры, которые непосредственно осуществляют прием и выдачу денежных средств. Нередко в роли злоумышленника выступает и сам

руководитель организации.

Так 28 июля 2015 года Калтасинский районный суд республики Башкортостан вынес обвинительный приговор в отношении А., осужденного за совершение преступлений, ч.1 ст.292, ч.2 ст.292 и ч.3 ст.160 УК РФ. В частности, он признан виновным в том, что, работая заведующим детским садом, злоупотребляя должностными полномочиями, из корыстных побуждений, с целью хищения чужого имущества в течение 2012-2014 годов присвоил денежные средства, начисленные воспитателю детского сада И. Для этого в официальные документы он внес заведомо ложные сведения, подделав ее подписи в платежных ведомостях. Таким путем А. присвоил принадлежащие потерпевшей И. пособия по уходу за ребенком, больничные, заработную плату, денежные средства, выделенные на приобретение методической литературы, всего на общую сумму 47196 рублей.[4] Способом хищения в данном случае являлась подделка подписи в первичном бухгалтерском документе. Отсутствие в период преступной деятельности А. (2012-2014 гг.) надлежащего контроля за соблюдением правил начисления и оплаты труда и эффективностью использования средств муниципального бюджета являлись одним из условий, способствовавших совершению преступления на протяжении длительного периода времени.

Сложность выявления такого рода преступлений состоит в том, что, на первый взгляд, действия, которые осуществляют лица (должностные, материально-ответственные), выглядят как легитимные. В процессе расследования необходимо установить умысел лица на завладение имуществом или приобретение права на него в момент осуществления действий, повлекших передачу такого имущества. В этом отношении существенную помощь в установлении умысла оказывает знание криминалистической характеристики преступления и одного из основных ее элементов – способа совершения преступления.

Способы совершения преступления являются объектом изучения таких наук как уголовное право, уголовно-процессуальное право, административное право, криминалистика, криминология, каждая из которых изучает их в своем аспекте. И именно способ совершения преступления с криминалистической точки зрения и является источником сведений, необходимых для разработки приемов и средств расследования и раскрытия преступлений. В криминалистике под способом совершения преступления традиционно понимается определенный порядок, метод, последовательность действий и приемов, применяемых лицом для осуществления противоправных действий. И как отмечает Г.Г. Зуйков, способ совершения преступления – это «система действий по подготовке, совершению и сокрытию преступления, детерминированная условиями внешней среды и психофизиологическими качествами личности, связанными с избирательным использованием соответствующих средств и условий места и его времени» [5]. Из этого можно сделать следующий вывод: действия по подготовке, совершению и сокрытию преступления составляют единый способ совершения преступления, связанного с хищениями, так как конечные действия и результат сокрытия следов преступления обусловлены задолго до начала его совершения единым планом и замы-

слом.

Способы хищений в форме присвоения или растраты, мошенничества посредством совершения подлога в бухгалтерской и иной документации очень разнообразны. Так, при начислении заработной платы в платежных ведомостях завышаются итоговые суммы, подлежащие выдаче, а на руки работникам выдается суммарно значительно меньшая сумма, полученную разницу преступники присваивают. Еще одним источником для совершения хищений недобросовестным бухгалтером является депонированная заработная плата: наличность присваивается посредством списания денежных средств по подложным ведомостям либо, с соучастием кассира, подделываются подписи работников. Возможно также, что в ведомости включаются уже уволенные либо несуществующие сотрудники, за которых расписываются в ведомостях и получают деньги сами преступники. Присваивая наличность при начислении заработной платы, чаще всего применяют традиционный способ: неправомерно завышается сумма начисленной заработной платы и сверхначисленные суммы в последующем присваиваются. Так, руководитель федерального государственного учреждения <данные изъяты> П. в отсутствие установленных законных оснований, дающих право на получение надбавки за работу со сведениями, составляющими государственную тайну, на основании изданного им самим приказа, ежемесячно на протяжении полутора лет получал надбавку к заработной плате, в результате чего были существенно нарушены охраняемые законом интересы федерального государственного учреждения и причинен материальный ущерб в сумме более 110 000 рублей.

При наличии доступа к чековой книжке организации, недобросовестные бухгалтеры и кассиры присваивают наличность с банковских счетов организации, что впоследствии подтверждается путем проведения документальных проверок, а именно, взаимным контролем содержания банковских выписок, кассовых документов и проведением фактических проверок денежной наличности в кассе организации. Так, гражданка В. на протяжении длительного периода времени, являясь главным бухгалтером и кассиром ООО «С», используя свое служебное положение, совершала хищение вверенных ей денежных средств посредством подделки денежных чеков. Имея свободный доступ к чековой книжке ООО, хранящейся в сейфе, действуя без ведома директора Г., собственноручно рукописным текстом В. заполняла чеки, с использованием технического приема - копирования подписи на просвет, либо с использованием проекционного устройства выполняла подпись от имени директора ООО; заверяла заполненный бланк оригиналом печати. Впоследствии предъявляла изготовленный чек в банк, полученные в банке денежные средства приходовала в кассу организации без фактического внесения, тем самым причиняя ущерб организации. Другой способ хищения, который использовала бухгалтер в период исполнения своих должностных обязанностей, – это подделка реквизитов платежного поручения и последующее перечисление денежных средств ООО в оплату приобретаемого В. в личное пользование персонального компьютера.

Таким образом, в течение длительного периода времени главный бухгалтер, используя свое служебное положение, путем обмана, выразившегося в использовании подложных платежных документов, представляемых ею в коммерческий банк «К», похитила денежные средства ООО «С», находящиеся на расчетном счете, на общую сумму 470 435,26 рублей, в том числе перечисленные на ее лицевые счета, которыми распорядилась по своему усмотрению, тем самым причинив ООО «С» материальный ущерб на указанную сумму, в крупном размере [6].

Отсутствие надлежащего внутреннего финансового контроля со стороны руководителя ООО «С» за деятельностью главного бухгалтера, отсутствие внутрифирменного планирования и анализа эффективности использования денежной наличности создали необходимые условия для преступного изъятия денежных средств с банковских счетов организации. В числе таких условий следует указать ненадлежащее исполнение работником обслуживающего коммерческого банка «К» своих должностных обязанностей, производившего выдачу и перечисление денежных средств по подложным платежным документам. Согласно сложившейся судебной практике, «исполнение банком платежного документа, в котором подделана первая подпись и отсутствует вторая, а также, исполнение банком платежного документа, в котором несоответствие подписей и (или) печати клиента образцам, содержащимся в банковской карточке, можно установить даже при визуальном осмотре, свидетельствует о ненадлежащем исполнении банком своих обязанностей» [7].

Так, 21 августа 2015 г. суд Советского района г. Красноярска признал гражданку М. виновной в совершении преступления, предусмотренного ч. 4 ст. 159 УК РФ. М., будучи ведущим специалистом бюджетного контроля и казначейских операций в организации К, вела учет данных по движению денежных средств на расчетных счетах предприятия, осуществляла операции по перечислению денежных средств в системе Банк-клиент. У М. возник преступный умысел, направленный на хищение путем обмана денежных средств организации К. М., достоверно зная процедуру перечисления денежных средств на расчетные счета контрагентов, посредством недостоверного указания назначения платежа в платежных поручениях на перечисление денежных средств на расчетный счет, принадлежащий организации А, в то время, когда договорных обязательств с указанной организацией не было и никакие услуги не предоставлялись. Всего М. причинила организации К. материальный ущерб на сумму 3 340 379 рублей 35 копеек, что является особо крупным размером.[8]

Как свидетельствует судебная практика, хищения с использованием подложных бухгалтерских документов совершаются в организациях различных сфер экономической деятельности, при этом механизм совершения подлога приобретает свою «отраслевую» особенность.

В торгово-посреднических организациях, чаще всего торговые представители, экспедиторы не возвращают в кассы часть торговой выручки, полученной от покупателей. Так, реализуя свои преступные намерения, Ш., выполняя свои обязанности торгового представителя, приезжал в торговые точки, где от представителей торговых точек

получал деньги в счет оплаты принятого товара, которые в тот же день обязан был сдать в кассу ООО <данные изъяты>. Ш., реализуя свой умысел, направленный на хищение путем присвоения чужого имущества, часть полученных денег в кассу не сдавал, присваивал вверенные ему деньги и таким образом похищал их. Для сокрытия своих преступных действий Ш. в корешках доверенностей, подлежащих сдаче в кассу ООО <данные изъяты>, уменьшал сумму полученных денег, а полученную разницу присваивал себе, тем самым их похищал. Ш. за весь период преступной деятельности путем присвоения похитил чужое имущество, принадлежащее ООО <данные изъяты>, а именно, вверенные ему денежные средства на общую сумму 456 823 рубля 81 копейку, чем причинил ООО <данные изъяты> крупный материальный ущерб. [9]. Аналогичный способ преступных действий был избран торговым представителем Ш. ООО «Г». Согласно заключению судебного эксперта-экономиста, общая разница между денежными средствами, полученными торговым представителем Ш. по предоставленным на исследование доверенностям и отраженным по кассе ООО «Г», за период с 29.11.2013 г. по 05.05.2014 г. составила 652 820 рублей 29 копеек [10]. Условиями, способствующими совершению указанных хищений, явилось отсутствие надлежащего внутреннего контроля со стороны бухгалтерской службы торговых организаций за деятельностью материально ответственных лиц. Организация бухгалтерией постоянных сверок взаимных расчетов между контрагентами, взаимный контроль учетных записей по денежным счетам, счетам расчетов с подотчетными лицами, движения товара и расчетов с покупателями и заказчиками позволяют своевременно выявлять учетные, экономические несоответствия и причины их возникновения.

Распространенным способом хищения денежных средств из касс ломбардов является оформление товароведскими-оценщиками поддельных залоговых билетов с указанием вымышленных данных о заемщиках, залогах и выданном займе, и приобщение их к кассовым отчетам. В целях маскировки своих преступных действий иногда к поддельным залоговым билетам, фактически не обеспеченным залоговым имуществом, в качестве залога приобщаются незолотые ювелирные изделия, не имеющие ценности [11]. Внезапные инвентаризации кассовой наличности и ценностей, передаваемых в качестве залога, а также контроль документальной обоснованности выдачи денежных средств позволили бы своевременно предотвратить хищения в указанных организациях.

Криминалистическая наука рекомендует учитывать при определении способа совершения преступления объективные и субъективные факторы. При этом к объективным факторам относятся следующие: свойства предмета преступного посягательства, отсутствие или наличие связи между мошенником и предметом, объективную обстановку. К субъективным – цель и мотив совершения преступления, привычки, знания и отдельные навыки, наличие или отсутствие опыта в преступной деятельности, а также психологические и соматические свойства личности.

Рассматривая превентивные меры предупреждения

хищений в организациях, также следует указать на необходимость изучения свойств и качеств личности при решении вопроса о приеме его на работу. Проведение информационно-поисковых мероприятий по предыдущим местам работы, сбор сведений, характеризующих профессиональный уровень и деловые качества кандидата на работу, в том числе, сбор сведений о фактах привлечения его к уголовной и административной ответственности – такой анализ позволит предотвратить возможные риски приема на работу недобросовестного работника.

Представленные выше примеры судебной практики позволяют определить способ совершения хищений в организациях путем подлогов в бухгалтерской документации как объективно и субъективно обусловленную систему действий по подготовке, совершению и сокрытию факта хищения посредством фальсификации содержания различного рода бухгалтерских документов.

Предупреждение таких хищений в организациях различных организационно-правовых форм собственности возможно только посредством организации эффективной системы бухгалтерского внутрифирменного контроля, которая должна своевременно выявлять и предотвращать риски финансовых потерь и убытков. Такой контроль предполагает внедрение в бухгалтерскую практику каждой конкретной организации использование различных приемов документального и фактического контроля производственных, хозяйственных, финансовых операций. Вопросам методики применения таких приемов посвящены научные труды и учебные издания С.П. Голубятникова и Е.С. Лехановой [12], С.Г. Еремина и Ю.С. Стешенко [13], Л.П. Климович [14], О.Д. Соловьева [15], В.А. Тимченко [16] и др.

Эффективно организованный финансово-экономической службой организации предварительный (до совершения операций) контроль позволяет предупредить совершение операций и сделок на заведомо невыгодных условиях или с недобросовестным контрагентом. Последующий контроль в форме инициативной аудиторской проверки позволяет своевременно выявлять нарушения и факты злоупотреблений внутри организации и создавать условия, предотвращающие хищения в будущем.

Залог здоровой российской экономики и эффективность деятельности конкретного предприятия во многом зависят от качественной организации и системы финансово-экономического контроля как внутри конкретной организации, так и в масштабах страны, и должного контроля за исполнением своих должностных обязанностей каждым конкретным работником организации.

Ссылки

1. О бухгалтерском учете: Федеральный закон № 402-ФЗ от 06.12.2011.
2. ГОСТ Р 7.0.8-2013. Национальный стандарт Российской Федерации. Система стандартов по информации, библиотечному и издательскому делу. Делопроизводство и архивное дело. Термины и определения : утв. приказом Росстандарта от 17.10.2013 № 1185-ст.
3. Жижиленко, А.А. Подлог документов. Историко-догматическое исследование / А.А. Жижиленко, приват-

доцента императорского С.-Петербургского университета. – Санкт-Петербург, Невская типография, 1900.

4. Приговор от 28.07.2015 // ГАС «Правосудие», официальный сайт Калтасинского районного суда Республики Башкортостан <http://kaltasinsky.bkr.sudrf.ru/>

5. Зуйков, Г.Г. Криминалистическое учение о способе совершения преступления. Лекция. – М.: ВШ МВД СССР, 1970. – 205 с.

6. Приговор от 21.03.2014 // ГАС «Правосудие», официальный сайт Октябрьского районного суда г. Красноярск: <http://oktyabr.krk.sudrf.ru/>

7. Определение ВАС РФ от 26.10.2011 № ВАС-13978/11 по делу № А56-34043/2009; Постановление ФАС Московского округа от 16.01.2012 по делу № А40-28044/11-30-244; Постановление ФАС Московского округа от 08.02.2011 № КГ-А40/18333-10 по делу № А40-154676/09-58-1165; Постановление ФАС Московского округа от 30.04.2014 № Ф05-7254/13 по делу № А40-36645/2012 // <http://consultant.ru/>

8. Приговор от 21.08.2015 // ГАС «Правосудие», официальный сайт Советского районного суда г. Красноярск : <http://sovet.krk.sudrf.ru/>

9. Приговор от 15.10.2014 // ГАС «Правосудие», официальный сайт Ленинского районного суда г. Красноярск : <https://lenins--krk.sudrf.ru/>

10. Приговор от 24.06.2015 // ГАС «Правосудие», официальный сайт Октябрьского районного суда г. Красноярск : <https://oktyabr--krk.sudrf.ru>

11. Приговор Центрального районного суда г. Красноярска от 26.10.2015 в отношении Р., обвинение по ч.4 ст. 160 УК РФ; Постановление Советского районного суда г. Красноярска от 16.03.2015 в отношении Б.

12. Голубятников, С.П. Судебная бухгалтерия и основы аудита : учебник / С.П. Голубятников, Е.С. Леханова / под. ред. С.П. Голубятникова. – М.: Юридическая литература, 2004.

13. Еремин, С.Г. Специфика использования специальных судебно-экономических знаний при расследовании преступлений в сфере предпринимательской деятельности // Особенности расследования преступлений в сфере предпринимательской деятельности / С.Г. Еремин, Ю.С. Стешенко. – М., 2015. – С.116-140.

14. Судебная бухгалтерия: учебное наглядное пособие / Л.П. Климович. – М.: ЦОКР МВД России, 2007.

15. Соловьев, О.Д. Специальные экономические познания и их роль в профессиональной подготовке сотрудников подразделений экономической безопасности // Подготовка кадров для силовых структур: современные направления и образовательные технологии : материалы девятнадцатой всероссийской научно-методической конференции. Восточно-Сибирский институт МВД России / ред.кол. Карнович С.А. и др. – Иркутск: Восточно-Сибирский институт МВД России, 2014. – С. 81-84.

16. Тимченко, В.А. Типичные пологи в учете, их цели и приемы выявления / В.А. Тимченко // Вестник Владимирского юридического института, 2012. - № 2.

РОЗМЕЖУВАННЯ ПРАВОМІРНОЇ ТА НЕПРАВОМІРНОЇ ПОВЕДІНКИ: АКТУАЛІЗАЦІЯ ПРОБЛЕМИ

Полонка І. А.

кандидат юридичних наук,
доцент кафедри профільних та
спеціальних юридичних дисциплін,
ПВНЗ «Буковинський університет»

DIFFERENTIATION BETWEEN LEGAL AND ILLEGAL BEHAVIOR: ACTUALIZATION OF THE PROBLEM

Polonka I. A., Doctor of Law assistant professor of civil and legal disciplines, PHEI «Bukovinian university»

АНОТАЦІЯ

У статті порушується актуальне питання співвідношення правомірної та неправомірної поведінки. Аналізується їх характеристика в теоретичному розрізі. Досліджуються загальні ознаки, які притаманні і правомірній, і неправомірній поведінці. Охарактеризовані їх юридичні, соціальні, психологічні й аксіологічні ознаки. Виведено авторські ознаки співвідношення (загальні та спеціальні) правомірної та неправомірної поведінки.

ABSTRACT

The article deals with the issue of the correlation between the legal and illegal behavior. Their characteristics in the theoretical section have been analyzed. The common features that are unique for legal and illegal behavior have been studied. The juridical, social, psychological and axiological features that distinguish them have been characterized. Author's features of correlation (general and specific) between legal and illegal behavior have been displayed.

Ключові слова: правомірна поведінка, неправомірна поведінка, юридичні ознаки правомірної та неправомірної поведінки, психологічні ознаки правомірної та неправомірної поведінки, соціальні ознаки правомірної та неправомірної поведінки, аксіологічні ознаки правомірної та неправомірної поведінки.