С. Г. Еремин, А. П. Резван

**ЗАКОНОМЕРНОСТИ ОТРАЖЕНИЯ ИНФОРМАЦИИ
О ХИЩЕНИИ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ
В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ**

В статье рассматриваются этапы преступной деятельности, направленной на хищение производственных запасов, способы вуалирования преступлений в бухгалтерском учете хозяйствующих субъектов. Изложены закономерности отражения информации о хищении материальных ценностей в документах и записях бухгалтерского учета, обуславливающие необходимость модификации традиционных и разработки качественных новых методик расследования преступлений в сфере экономики.

Ключевые слова: оперативно-разыскная деятельность, следственно-судебная практика, хозяйствующий субъект, хищения производственных запасов, себестоимость.

S. G. Eremin, A. P. Rezvan

**COMMON FACTORS OF REPRESENTATION OF INFORMATION
ABOUT STEALING OF PRODUCTION RESERVES
IN BUSINESS ACCOUNTING OF ECONOMIC ENTITIES**

The article focuses on the stages of criminal activities aimed at stealing production reserves and the ways of disguising crimes in business accounting of economic entities. The authors analyze common factors of representation of information about stealing of material valuables in accounting documents and notes showing the necessity to modify traditional methods of criminal investigation in the economic sphere and develop effective new ones.

Keywords: operational search activities, investigative court practice, economic entity, stealing of production reserves, production cost.

Криминалистическая методика расследования преступлений в сфере экономики нуждается в пополнении ее теоретических положений знаниями о специфике отражения преступных действий в бухгалтерском учете основных средств и производственных запасов хозяйствующих субъектов. Мы пришли к выводу, что такие знания существенно влияют на процесс совершенствования борьбы с экономической преступностью опосредованно путем воздействия на конкретные методические рекомендации и через них на оперативно-разыскную и следственно-судебную практику. То, что модификация традиционных и разработка качественных новых методик расследования преступлений — непереносимое условие улучшения

деятельности оперативно-разыскных и следственных органов, признают многие авторы работ по криминалистике [1, с. 5—8].

Для достижения преступного результата преступники из числа хозяйствующих субъектов применяют совокупность хорошо отработанных и законспирированных криминальных действий, которые представляют собой определенные «этапы», совершаемые последовательно. Предлагаем выделить шесть этапов преступной деятельности, направленной на хищение имущества хозяйствующих субъектов и другие виды преступлений: 1) выбор структурного подразделения в организации для совершения преступления (касса, цех, склад); 2) планирование и разработка преступных действий (составление

схем, графиков, таблиц, изучение документооборота); 3) подготовка к совершению преступления (определение соучастников, выбор времени, создание условий); 4) завершение преступления (изъятие и завладение избранным предметом, товарами, материалами и др.); 5) маскировка следов преступления (сокрытие предмета преступления, вуалирование данных о нем в документах учета); 6) использование предмета преступления или вырученных от его сбыта денежных средств (обращение в личную собственность или собственность третьих лиц, легализация доходов, полученных преступным путем).

Вне зависимости от механизма совершения преступных действий, включая продуманность способов их маскировки, преступники неизбежно оставляют следы, присущие каждому из выделенных нами этапов преступной деятельности. Для успешного выявления, раскрытия и расследования преступлений следователь должен владеть криминалистически значимой информацией о документообороте и порядке ведения учета.

Хищения производственных запасов хозяйствующих субъектов, каким бы путем они не совершались (кража, мошенничество, присвоение или растрата, злоупотребление служебным положением, грабеж, разбой), являются опасными видами преступлений, направленных на подрыв экономической системы государства и частной собственности.

В данном случае задача частной криминалистической методики расследования преступлений в сфере экономики как производной от конкретных норм уголовного законодательства, — быстрое и полное выявление, раскрытие и расследование преступлений, установление всех лиц, его совершивших, и обстоятельств, подлежащих доказыванию по уголовному делу. Конечно же, вполне оправданно М. П. Шаламов обращает внимание на обнаружение как готовящихся преступлений, так и тех, которые уже совершены [2, с. 7]. При выявлении, раскрытии и расследовании хищений производственных запасов не обойтись без изучения форм бухгалтерского и оперативно-производственного

учета материальных ценностей. Ведь имеющиеся в них нарушения и отступления от действующего порядка и правил ведения бухгалтерского учета становятся устойчивыми, обычными и систематически используются преступниками для совершения преступлений.

Действия преступников по изъятию и сокрытию хищений материальных ценностей находят свое закономерное отражение в документообороте, регламентированном в нормативных актах, изданных Министерством финансов Российской Федерации [3].

Предметом хищений обычно выступают сырье, товары, топливо, запасные части, тара и другие предметы, применяемые хозяйствующими субъектами в экономической деятельности. Похищаемые производственные запасы можно подразделить на основные и вспомогательные, где первые составляют основу вырабатываемой продукции: бензин — в нефтеперерабатывающих компаниях, металл — в машиностроении, кожа — в обувных организациях, и т. д., а вторые способствуют процессу производства (смазочные, протирочные и иные материалы).

Производственные запасы потребляются в каждом хозяйственном цикле и полностью переносят свою стоимость на себестоимость изготавливаемой продукции, выполненных работ и услуг. В организациях преступники из числа хозяйствующих субъектов после совершения преступления вынуждены вносить подлоги в бухгалтерские документы, отражающие операции по заготовлению, оприходованию и отпуску материальных ценностей, определению затрат, связанных с их заготовкой. Неизбежны также фальсификации документов учета по соблюдению норм потребления и выявлению некондиционных, излишних материалов.

При хищении основных и вспомогательных материалов преступники в одних случаях искажают в учете их фактическую себестоимость, которая должна определяться исходя из затрат на приобретение (без учета НДС и других возмещаемых налогов). В других случаях характерно завышение или занижение фактических затрат на приобретение материалов: сумм, уплачиваемых поставщику (продавцу) за материалы; стоимость

информационных, консультационных услуг и комиссионных вознаграждений посредникам; таможенных пошлин; невозмещаемых налогов, уплачиваемых с покупки единицы материалов; расходов по заготовке, доставке, хранению и страхованию материалов; сумм процентов по кредитам поставщиков и др.

Механизм преступных действий закономерно отражается в таких документах, как: счет-фактура; доверенность; приходный ордер; акт о приемке материалов; карточка учета материалов; требование-накладная; лимитно-заборная карта; накладная на внутреннее перемещение материалов; накладная на отпуск материалов на сторону; акт на списание инструментов (приспособлений) и обмен их на годные; хозяйственные договоры и др.

Ученые А. Ф. Лубин, В. К. Лисиченко, В. И. Гончаренко, М. В. Салтевский рассматривают хищения производственных запасов простыми и сложными «замаскированными» способами [4, с. 162—163, 46—47]. Считаем такой подход вполне оправданным, но требующим более детального обоснования в части классификации способов преступления: 1) на незаконное изъятие производственных запасов без маскировки в документах и записях учета; 2) создание недостач и излишков материалов, их незаконное изъятие с учинением подлогов в документах учета и на счетах; 3) уничтожение документов на поступившие материалы, несоставление приемного акта, когда ценности доставлены без сопроводительных документов; 4) завышение транспортно-заготовительных расходов по неоприходованным, но оплаченным материалам; 5) составление подложных коммерческих и приемных актов на недостачу, уценку, порчу, бой материалов с отнесением убытков на счет поставщика; 6) внесение дописок недостач материалов на складе во вторые экземпляры требований-накладных, лимитно-заборных карт.

Незаконное изъятие производственных запасов без маскировки в документах и записях учета влечет растрату и присвоение ценностей, которые сравнительно легко обнаруживаются. Кладовщики похищают материалы за счет обвеса, обсчета, обмера экспедиторов при сдаче ими

ценностей на склад или отпуске получателям. Экспедиторы нередко вступают в преступный сговор с представителями железной дороги, участвующими в приемке грузов, и похищают дорогостоящие материальные запасы, а недостачу относят на счет поставщика. Рабочие при погрузо-разгрузочных работах вскрывают тару и присваивают ценности, как правило, без принятия каких-либо мер к сокрытию преступления, влекущего недостачу.

Создание недостач и излишков материалов, их незаконное изъятие с учинением подлогов в документах учета и на счетах обычно совершают руководители организаций, главные бухгалтеры, кладовщики. При этом, если в совершении и сокрытии преступления участвует опытный бухгалтер, способы преступления настолько виртуозные, что даже ревизия и судебно-бухгалтерская экспертиза, и в ряде случаев повторная, не всегда в состоянии определить точные размеры ущерба, время их совершения и т. д.

На наш взгляд, находящиеся в подотчете материально ответственных лиц производственные запасы как источник (резерв) хищения не создаются, они реально существуют, поэтому применительно к ним следует говорить о сокрытии недостачи как факторе, обеспечивающем возможность длительное время совершать хищение.

Изъятие и обращение материальных ценностей в свою пользу или в пользу других лиц всегда влечет возникновение недостачи, а значит, и необходимость ее сокрытия. В итоге образуется устойчивая закономерная связь между временем преступного завладения материальными ценностями и временем сокрытия их недостачи.

Направленность действий преступников на сокрытие недостачи обусловлена характером учета ценностей и контроля за их движением. Действиями по сокрытию недостачи ценностей являются: сокрытие недостачи за счет излишков; полное или частичное неоприходование либо несвоевременное оприходование поступивших ценностей; искусственное завышение в расходных документах количества и стоимости отпущенных материалов; отражение в инвентаризационных

описях большего количества и стоимости ценностей, чем их имелось в наличии.

Принципиальное значение имеет деление способов маскировки недостат на временные и постоянные. Так, первые позволяют скрывать недостачи лишь на определенный период времени, например до следующей инвентаризации, когда недостача может быть выявлена, если такие же способы не будут использованы снова. Вторые обеспечивают возможность скрыть факт недостачи ценностей совсем, она не проявится даже в ходе инвентаризации до тех пор, пока не будут установлены сами способы ее маскировки.

В случае применения временного способа маскировки недостачи размер ущерба устанавливается по результатам инвентаризации, а при постоянном способе — при условии его обнаружения. Когда преступники одновременно применяют оба указанных способа маскировки недостат, то при установлении размера ущерба к сумме недостачи, выявленной при инвентаризации, необходимо прибавить сумму постоянного сокрытия.

Временными способами маскировки недостат являются: составление перед инвентаризацией бестоварной расходной накладной с согласия получателя материальных запасов, включение ее в отчет и оприходование после инвентаризации имущества на ту же сумму по бестоварной накладной; заимствование и внесение денежных средств в виде выручки перед предстоящей инвентаризацией с последующим их возвратом; неоприходование материальных запасов, поступивших на момент инвентаризации, предъявление их при проверке с оприходованием по ее окончании; завышение в инвентаризационной описи фактического количества и стоимости ценностей.

К постоянным способам сокрытия недостат относятся: оформление перед инвентаризацией бестоварной расходной накладной без согласия получателя ценностей, включение ее в материальный отчет без последующего оприходования имущества на ту же сумму; перекрытие размера недостат созданными на ту же сумму излишками; завышение переходящего остатка ценностей в материальном отчете на

начало инвентаризационного периода; занижение в отчете стоимости оприходованных ценностей.

Материально ответственные лица для последующего хищения создают резервные ценности (излишки денег, материальных запасов), которые впоследствии сбывают. Понятие «резервные ценности» как источник хищения шире понятия «излишков ценностей», так как излишки могут возникнуть и без умысла на создание источника хищения (просчеты при приемке и отпуске ценностей, ошибки записей в учетных документах). Иная ситуация складывается, когда материально ответственное лицо, выявив неучтенные ценности, умышленно ими завладеет. То есть, излишки в качестве составной части источника хищения как резерва материальных ценностей могут создаваться умышленно. Резервные материальные ценности как источник хищения включают и суммовые резервы, не являющиеся излишками конкретного имущества способами [5].

Преступники создают резервы производственных запасов для хищений путем их вывода из своего подотчета и, соответственно, системы бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта. Для этого преступники умышленно искусственно занижают количество производственных запасов или создают их суммовые резервы. Создание резервов ценностей для хищения связано с преступным их манипулированием, но похищаются не те ценности, которые находятся в подотчете материально ответственных лиц, а те, что выведены из их подотчета. Это дает основание считать резервные ценности самостоятельным источником хищения, который в отличие от подотчетных ценностей не существует объективно, а умышленно создается преступниками для последующего изъятия и использования.

Мы усматриваем следующие способы создания резервов для хищения: полное или частичное неоприходование поступивших ценностей; фальсификация материалов при подготовке их к отпуску со склада для продажи или производства продукции; занижение количества материалов при

их переоценке, вследствие повышения или понижения цен.

Создание преступниками резервов материальных запасов предполагает их использование для хищения с последующим сокрытием недостач, тогда как согласно п. «а» ст. 12 Закона Российской Федерации «О бухгалтерском учете» излишек имущества приходится, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации, а у бюджетных учреждений — на увеличение финансирования (фондов) [6]. По указанной причине преступники, опасаясь выявления в ходе инвентаризаций, ревизий, аудиторских проверок неучтенных излишков стремятся избавиться от них путем скорейшего их изъятия. Это свидетельствует о том, что время создания неучтенных излишков и момент преступного завладения ими и обращения в свою пользу или передача другим лицам происходят в короткие сроки.

Нередко предметом хищения становятся так называемые сторонние «левые» производственные запасы, например переданные на хранение другими хозяйствующими субъектами. Таким имуществом, как полагают Н. М. Сологуб, В. И. Рохлин, С. В. Кузьмин, С. Г. Евдокимов, Б. В. Серов, могут быть «наличные денежные средства, материальные ценности, недвижимость, ценные бумаги, основные средства либо документы» [7, с. 10—11].

Трансформированными способами хищений сторонних материальных запасов часто являются: залог ценностей без ведома собственника; залог по подложным учетным документам несуществующих материалов; залог ликвидных материальных запасов, отягощенных другими обязательствами; заключение договоров поставки или купли-продажи материалов на условиях предоплаты от имени несуществующей организации или по подложному документу, удостоверяющему личность предпринимателя; изготовление копии фиктивного платежного поручения с подлинными реквизитами банка-плательщика и предъявление его поставщику либо

продавцу в качестве основания для отпуска ценностей, присваиваемых после получения.

Уничтожение документов на поступившие материалы, несоставление приемного акта, когда ценности прибыли без сопроводительных документов, могут учинить бухгалтеры организаций, имеющих много поставщиков. При этом они не ведут аналитический учет материалов в пути, их неоприходование не вызывает недостач и указывает на дебиторскую задолженность поставщика, якобы так и не отгрузившего оплаченные материалы. Данная задолженность перекрывается в учете в пользу других поставщиков, которым деньги еще не перечислены. Запущенность учета материалов в пути при больших оборотах сумм проявляется в несвоевременной расшифровке записей аналитического учета по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», что не позволяет разграничить суммы дебиторской и кредиторской задолженности на момент отчета по расчетам с поставщиками.

Завышение транспортно-заготовительных расходов по неоприходованным, но оплаченным материалам возможно, когда бухгалтеры для сбалансирования ведут раздельный учет покупной стоимости материалов и транспортно-заготовительных расходов. Они фактическую себестоимость поступивших материалов, включая транспортные расходы, полностью отражают по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». После этого открывают аналитические счета на каждый вид материалов в денежном выражении по покупной стоимости. Для учета транспортно-заготовительных расходов, связанных с поступлением материалов, открывают еще отдельный аналитический счет. Такой учет также искажает данные о фактической себестоимости продукции в отдельные отчетные периоды вследствие нарушения пропорций при списании в расход производственных запасов и части транспортных расходов.

Составление подложных коммерческих и приемных актов на недостачу, уценку, порчу, бой материалов с отнесением убытков на счет поставщика имеет место быть при приемке материалов и обнаружении их недогруза, несоответствия количества (качества) сопроводительным документам. В этом случае получатель должен вызвать представителя поставщика для участия в приемке груза и составлении коммерческого (приемного) акта. Преступники не уведомляют поставщика, составляют подложный акт, который подписывает «якобы незаинтересованное лицо». Расхождения между фактическим количеством поступивших материалов и данными сопроводительных документов незаконно относят на расчеты по претензиям.

Внесение дописок недостач материалов на складе во вторые экземпляры требований-накладных, лимитно-заборных карт могут совершить кладовщики и представить в бухгалтерию отчеты с приложением подложных требований-накладных и лимитно-заборных карт. На их основе бухгалтер списывает материалы как отпущенные в производство, поэтому изъятые ценности длительное время не выявляются.

Примечания

1. Танасевич В. Г. Теоретические основы методики расследования преступлений // Методика расследования преступлений. М., 1976. С. 6—8; Яблоков Н. П. Проблема повышения эффективности борьбы с преступностью и методика расследования преступлений // Вестник Моск. ун-та. Сер. 11. 1979. № 5. С. 5.

2. Шаламов М. П. Расследование хищений государственного и общественного имущества. М., 1961. С. 7.

3. Положение по учету материально-производственных запасов ПБУ 5/01: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 9 июня 2001 г. № 44н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 2001. № 31; Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 2001 г. № 119н // Рос. газ. 2002. 27 февр.

4. Криминалистика: Расследование преступлений в сфере экономики: учебник / под ред. проф. В. Д. Грабовского, проф. А. Ф. Лубина. Н. Новгород, 1995. С. 162—163; Советская криминалистика. Методика расследования отдельных видов преступлений / В. К. Лисиченко [и др.]; под ред. В. К. Лисиченко. Киев, 1988. С. 46—47.

5. Такое возможно, например, когда при переоценке материальных запасов в связи со снижением цен материально ответственные лица указывают в инвентаризационной описи большее количество уценяемого имущества, чем его было на момент переоценки. Это влечет завышение суммы уценки, подлежащей списанию с подотчета, и уменьшение суммы учетного остатка, числящегося за материально ответственным лицом. В организациях с суммовым учетом в этих случаях создается суммовой резерв, хотя не было создано излишков этого или другого имущества. Лицо, которому вверено имущество, получает возможность изъять любые ценности на сумму завышения уценки.

6. О бухгалтерском учете: закон Российской Федерации от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ // СЗ РФ. 1996. № 128. Ст. 5369.

7. Методика расследования, прокурорский надзор и особенности поддержания государственного обвинения по делам о хищениях чужого имущества: учеб. пособие / Н. М. Сологуб [и др.]. СПб., 1997. С. 10—11.