

Для цитирования: Экономика региона. — 2016. — Т. 12, вып. 3. — С. 887–898
doi 10.17059/2016-3-23
УДК 338

В. В. Епишин^{а)}, А. Г. Светлаков^{б)}

^{а)} Прокуратура Пермского края (Пермь, Российская Федерация)

^{б)} Пермская государственная сельскохозяйственная академия имени академика Д. Н. Прянишникова (Пермь, Российская Федерация; e-mail: sag08per@mail.ru)

УЧЕТ И КОНТРОЛЬ В ОБЕСПЕЧЕНИИ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ ПЕРМСКОГО КРАЯ¹

Статья посвящена актуальной проблеме как регионального развития, так и конкретной организации — разработке целостной системы обеспечения экономической безопасности организации. В статье рассматривается значение такого элемента экономической (в том числе финансовой) безопасности, как бухгалтерский учет и контроль, а также их возможные нарушения. Обосновывается авторская позиция о взаимосвязи нарушений учета и контроля и совершаемых внутрифирменных хищений, иных экономических преступлений и их негативных последствий. Проведен анализ существующих отечественных и зарубежных источников, связанных с предметом исследования. Сделан вывод об отсутствии современных научных исследований, самостоятельным предметом которых выступают защитные свойства учета, контроля и их нарушения, рассматриваемые как благоприятные условия экономических преступлений. Методический инструментарий исследования включает диалектический метод, метод комплексного, системного анализа, комплекс социологических методов: анализ правовых источников, статистической информации и судебной практики. Авторами на основе анализа показателей финансовой отчетности, материалов уголовных дел, публикаций СМИ сделан вывод об обусловленности хищений в организациях имеющимися нарушениями учета и контроля, низкой эффективности контрольно-ревизионной, профилактической работы по нейтрализации нарушений учета и контроля со стороны служб экономической безопасности, бухгалтерских подразделений, ревизионных и правоохранительных органов. Внесены конкретные предложения по оптимизации указанной работы, которые могут быть использованы работниками бухгалтерии, контрольно-ревизионными, фискальными органами на муниципальном и региональном уровне, сотрудниками правоохранительных органов. Обеспечение экономической безопасности необходимо для любых организаций, независимо от форм их собственности, начиная от государственных организаций и заканчивая маленькой торговой палаткой. Различие будет состоять лишь в средствах и методах.

Ключевые слова: экономическая безопасность, бухгалтерский учет, внутрифирменные хищения, защитные функции бухгалтерского учета и контроля, финансовая безопасность, внутренний аудит, платежеспособность предприятия, службы экономической безопасности, финансово-хозяйственная отчетность, фискальные органы

Введение

Согласно статистическим данным, в 2015 г. общее количество преступлений экономической направленности составило более 112 тыс., что составляет почти 5 % от всех совершенных преступлений. Ущерб от данной категории преступлений превышает 271 млрд руб., или 62 % ущерба от всех совершенных преступлений². Традиционно к преступлениям экономической направленности относятся мошенниче-

ство, присвоение и растрата, незаконное предпринимательство, криминальные банкротства, налоговые преступления и другие. Наиболее распространенные из них, наносящие прямой ущерб предприятиям — субъектам предпринимательской деятельности, являются хищения: мошенничество (ст. 159 УК РФ), присвоение, растрата (ст. 160 УК РФ), др. Характеризуя данную категорию преступлений, внутрифирменных хищений в частности, практически все исследователи отмечают высокую степень ее латентности (скрытый, замаскированный характер). По некоторым оценкам, выявленное количество хищений и иных преступлений в сфере экономики составляет не более 5 % от реально совершаемых уголовно наказуемых

¹ © Епишин В. В., Светлаков А. Г. Текст. 2016.

² Состояние преступности в России в 2015 году. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.mvd.ru>. (дата обращения: 07.02.2016).

деяний [1, с. 4], соответственно, реальный размер ущерба многократно превышает вышеуказанные официальные данные. Таким образом, внутрифирменные хищения, иные экономические преступления, составляют значительную долю от общего числа преступлений, наносят колоссальный вред как конкретному предприятию, так и интересам бюджета в результате недополучения налогов (в связи с уменьшением по причине ущерба налогооблагаемой базы или при уклонении от их уплаты). Особенно ощутим вред от хищений, иных экономических преступлений в период введения санкций в отношении России, что, бесспорно, снижает уровень экономической безопасности государства. По мнению Шейлы Р. Ронис, экономическая безопасность является важнейшим элементом национальной безопасности. Независимо от того, как мы смотрим на национальную безопасность, бесспорно, она включена в экономическую жизнеспособность народа. Без капитала нет бизнеса; без дела нет прибыли; без прибыли нет рабочих мест. И без работы не существует никаких налогов и нет военного потенциала [2, с. 9–10].

В связи с чем вопросы противодействия данному виду внутрифирменных хищений, иным экономическим преступлениям всегда являлись приоритетной задачей как служб безопасности хозяйствующих субъектов, контрольно-ревизионных, бухгалтерских подразделений, так и правоохранительных органов.

Немаловажным направлением деятельности служб экономической безопасности хозяйствующих субъектов, контрольно-ревизионных и бухгалтерских подразделений, правоохранительных органов является устранение причин и условий, способствующих совершению внутрифирменных хищений, иных экономических преступлений, в результате чего одновременно повышается защищенность организации и реализуется профилактическая функция в решении задач борьбы с криминалом [3, с. 37]. Предупреждение преступности традиционно рассматривается как одно из наиболее эффективных средств борьбы с нею [4, с. 54].

Как показывает анализ уголовных дел рассматриваемой категории, в значительной части случаев грубые недостатки учета и внутреннего контроля хозяйствующих субъектов становились условиями, облегчающими совершение преступлений (в т. ч. в течение продолжительного времени), затрудняли формирование доказательственной базы. По мнению ученых, осуществляющих исследования в дан-

ной области, с точки зрения оценки виктимного поведения потерпевшего «дырявый» учет можно сравнить с молодой девушкой, одиноко прогуливающейся в темном переулке в короткой юбке и с планшетным компьютером в руках. Приведем лишь один пример. Незадолго до всем известных хищений в Минобороны РФ была упразднена финансовая инспекция, основной задачей которой был контроль за расходованием бюджетных средств и выявление хищений, результаты этого (возможно специально спланированного) шага — многомиллиардные потери бюджета¹.

Изучение бухгалтерского учета традиционно делится на две части в соответствии с типами пользователей бухгалтерской информации. Финансовый учет касается, в первую очередь, потребностей пользователей вне бизнеса (или другой организации). Поэтому он относится к внешнему контролю и управлению ресурсами (например, акционерами компании, в которой они вложили свои средства, или банки, образующие кредиты) [5, с. 1–2]. К иной категории пользователей учета относятся ревизионно-бухгалтерские подразделения, служба экономической безопасности. По причине чего последние должны оценивать, помимо самой учетной информации, и эффективность организации учета и контроля с точки зрения обеспечения безопасности хозяйственной деятельности.

Вместе с тем практически нигде не проводится оценка стороны контрольно-ревизионными, бухгалтерскими органами, службами экономической безопасности состояния учета и контроля на предмет уязвимости к совершению внутрифирменных хищений, иных преступлений. В ряде случаев со стороны подразделений экономической безопасности предприятий, контрольно-ревизионных, бухгалтерских структур, правоохранительных органов меры реагирования в части устранения нарушений учета и контроля, явившихся условиями хищений, не принимаются либо носят формальный характер. Вопросам исследования эффективности бухгалтерского учета и контроля в обеспечении экономической безопасности организаций Пермского края, состояния защитных свойств учета и контроля, выявления и нейтрализации их нарушений, роли в этом служб экономической безопасности, бухгалтерских, кон-

¹ Бывшие военные финансисты. Сердюков лично упразднил систему, выявлявшую хищения в Минобороны. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.newsru.com/russia/19dec2012/oboron.html> (дата обращения: 28.05.2015).

трольно-ревизионных и правоохранительных органов посвящена данная статья.

Итогом исследования являются: выявление характерных для Пермского края нарушений требований бухгалтерского учета и контроля, способствующих совершению хищений и иных экономических преступлений, а также недостатков работы служб экономической безопасности, бухгалтерии, ревизионных и правоохранительных органов Пермского края по их обнаружению и устранению, разработка, с учетом региональных особенностей Пермского края, системы мер по организации системы бухгалтерского учета и контроля, надежно защищающих от внутрифирменных хищений и иных возможных угроз экономической безопасности предприятия. Представляется, что данные меры могут быть актуальными и для других регионов России.

Анализ научных работ и статей по бухгалтерскому учету, криминологии, другим отраслям знаний, как опубликованных ранее, так и современных, свидетельствует, что нарушения учета и контроля в качестве условий экономических преступлений практически не рассматриваются. Например, в рамках криминологии исследуются такие факторы, влияющие на преступность, как инфляция, безработица, др., с целью их нейтрализации предлагается оптимизировать законодательство, совершенствовать работу правоохранительных органов [6, с. 463–469]. Наука бухгалтерского учета вообще не изучает преступную деятельность и ее влияние на учет, контроль и их организацию. Во многих российских и зарубежных публикациях, посвященных вопросам экономической безопасности, учетная работа и контроль рассматриваются как необходимые элементы предотвращения хищений [7, с. 162–167; 8] или в качестве составляющих экономической безопасности предприятий [9] как элементы функции управления предприятием в рамках ресурсно-функционального подхода к вопросам обеспечения экономической безопасности предприятия [10].

Вместе с тем отсутствуют современные исследования, самостоятельным предметом которых выступают защитные свойства учета и контроля, нарушения учета и контроля, рассматриваемые как условия внутрифирменных хищений, иных экономических преступлений. По нашему мнению, меры по выявлению и нейтрализации нарушений учета и контроля должны осуществляться на постоянной основе и в оперативном порядке (а не эпизодически при выявлении крупных хищений), вклю-

чаться в комплекс мероприятий контрольно-ревизионных, бухгалтерских органов, служб экономической безопасности организаций по предотвращению хищений и иных экономических преступлений. Если рассматривать указанную деятельность не только в рамках организации и ее подразделений, а применительно к деятельности правоохранительных органов, которые, безусловно, вовлечены в процесс обеспечения безопасности, то отмеченное направление работы входит в систему специальной профилактики. На неэффективность именно данного направления профилактической работы неоднократно указывалось [4, с. 53]. В настоящее время ощущается недостаток научно-исследовательских работ, посвященных затрагиваемой проблематике, что послужило причиной настоящей публикации.

Теория

Первоначально рассмотрим вопрос о роли учета, контроля в обеспечении сохранности имущества хозяйствующих субъектов, законности совершаемых операций и достоверности декларируемой отчетности.

Согласно Федеральному закону от 06.12.2011 № 402-ФЗ (далее ФЗ «О бухгалтерском учете»), бухгалтерский учет — формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности¹.

Ведение бухгалтерского учета является обязательным для субъектов предпринимательства за исключением случаев, указанных в ст. 6 ФЗ «О бухгалтерском учете». При этом субъекты, не осуществляющие бухгалтерский учет, обязаны вести учет доходов и расходов. На субъекты, применяющих систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, в соответствии со ст. 346.26 НК РФ, распространяется обязанность ведения расчетных и кассовых операций за исключением случаев, предусмотренных п. 2.1. ст. 2 Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»².

¹ О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ. Ред. от 04.11.2014 // Российская газета. 2011. № 278 (09 дек.).

² О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расче-

Таким образом, ведение бухгалтерского учета (в т. ч. в упрощенной форме), либо учета доходов (расходов), расчетных и кассовых операций, составление форм налоговой отчетности являются обязательным для всех без исключения субъектов предпринимательской деятельности. Помимо обязательного бухгалтерского учета, к видам хозяйственного учета [13, с. 9], применяемым субъектами предпринимательства, может быть отнесены и налоговый учет, внутрифирменный (оперативно-технический учет и др.), ведение которых также учитывается нами.

В связи с изложенным, применительно к предмету исследования и с целью расширения понятийного аппарата под системой учета мы понимаем деятельность по формированию документированной систематизированной базы перечня сведений об экономических объектах (ст. 5 ФЗ «О бухгалтерском учете»: факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, др.), осуществляемую путем непрерывного документального учета совершаемых хозяйственных операций.

Согласно ст. 19 ФЗ «О бухгалтерском учете», экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Помимо этого, в случаях обязательного аудита финансовой отчетности экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя). Как правило, в организациях внутренний контроль (в т. ч. в вышеуказанных целях) возлагается на главного бухгалтера, также могут создаваться ревизионная служба, служба внутреннего аудита, служба экономической безопасности и т. п. В настоящей статье для обозначения внутренних контрольных (ревизионных) органов нами используется термин «служба экономической безопасности». Помимо внутреннего, контроль может быть и внешним, что характерно для организаций — получателей государственной поддержки (компенсаций, субсидий), также для организаций, входящих в государственные корпорации, иных объединений коммерческих организаций, например, холдингов [14]. К внешним контрольно-ревизионным органам могут быть отнесены: Федеральная служба фи-

тов с использованием платежных карт. Федеральный закон от 22.05.2003 № 54-ФЗ (ред. от 08.03.2015) // Российская газета. 2003. № 99 (27 мая).

нансово-бюджетного надзора (Росфиннадзор) и ее территориальные органы, обязательно создаваемые ревизионные органы на уровне субъектов РФ и органов местного самоуправления (проверяющие расходование средств соответствующего вида бюджета); независимые аудиторы, органы ведомственного контроля министерств и ведомств, холдинговых компаний (например, подразделения финансового контроля Минздрава России, контрольно-ревизионная служба ОАО «РЖД», др.) и др.

Таким образом, под системой контроля (внутреннего, внешнего) нами понимается совокупность мер по проверке соответствия деятельности предприятия заданным (нормативным, проектным, др.) значениям [15, с. 334]. Непосредственно применительно к предмету исследования контрольная деятельность заключается в проверке законности и обоснованности планируемых, совершаемых и уже совершенных хозяйственных операций, сохранности имущества, его целевого использования.

В связи с изложенными обстоятельствами необходимо отметить, что учетная и контрольная функции являются неразрывными составляющими деятельности каждого хозяйствующего субъекта (в т. ч. в силу указания этого в законе), по причине чего они должны быть организованы в высшей степени эффективно. Их результативность, на наш взгляд, в рамках предмета исследования выражается в обеспечении сохранности имущества хозяйствующих субъектов, законности совершаемых операций и достоверности декларируемой отчетности. Отмеченные составляющие как раз являются элементами экономической безопасности организации. Отсутствие должного уровня обеспечения экономической безопасности имеет негативные последствия как для самой организации, так и для лиц, состоящих с ней в обязательственных отношениях (кредиторы, заказчики, налоговые органы, др.).

По мнению специалистов в области бухгалтерского учета, ученых, исследовавших вопросы использования данных учета в ревизионной (аудиторской), юридической практике, в случае если бухгалтерский учет организован надлежащим образом (по нашему мнению, также и система внутреннего, в ряде случаев — внешнего контроля), то такой учет обладает защитными функциями [16, с. 16; 17, с. 9] применительно к внутрифирменным хищениям, иным экономическим преступлениям. Выделяют следующие функции:

— *превентивная функция*: хорошо поставленная система учета обеспечивает предвари-

тельный контроль за всеми хозяйственными операциями и тем самым затрудняет совершение правонарушений. Например, до составления платежного поручения работник бухгалтерии должен убедиться в наличии оснований для осуществления платежа, правильности реквизитов контрагента, кладовщик до отгрузки товарно-материальных ценностей (ТМЦ) должен убедиться в наличии оплаты (при условии предварительной оплаты), полномочий представителя покупателя по получению товара, по факту отгрузки предъявить покупателю продукции накладную в двух экземплярах, один из которых с подписью о получении передается в бухгалтерию и т. д.;

— *следообразующая*: в случае если хищение, иное экономическое преступление не удалось предотвратить, то благодаря системе непрерывного документального учета каждой хозяйственной операции его признаки и следы неизбежно отразятся в системе экономической информации. Как правило, признаки совершенных экономических преступлений проявляются в виде различных несоответствий в системе экономической информации. При этом несоответствия могут проявляться на уровне первичных документов, регистров учета, экономических показателей отчетности. Например, бухгалтер-кассир одной торговой организации совершила хищения из кассы, не приходя выручку. Преступление маскировала тем, что составляла в программе «1С — Бухгалтерия» отчет по кассе без учета похищенных сумм, соответственно разницы между кассовой отчетностью и наличными денежными средствами, в т. ч. вносимыми на счет, не возникало. Однако в результате хищения возникли несоответствия: в кассовых отчетах, составленных в программе «1С — Бухгалтерия» (с вычетом похищенных сумм), и в отчете контрольно-кассовой машины (отражалась вся выручка, так как покупатели требовали чек), кроме того, на складе числилась недостача, поскольку фактически проданный товар в расход не ставился (несоответствия между фактическим наличием ТМЦ и данными об остатках согласно учета)¹;

— *охранительная*: реализуется опосредованно, путем использования данных учета в деятельности служб экономической безопасности, подразделений бухгалтерии, контрольно-ревизионных, правоохранительных

органов (путем проведения инвентаризаций, ревизий, проверок и т. п.), а также при осуществлении аудита хозяйственной деятельности экономического субъекта. Как правило, именно в результате внутреннего аудита, ревизии, выездной налоговой проверки, и др., выявляются содержащиеся в неявном виде в системе экономической информации различные несоответствия, указывающие на признаки совершенного хищения, иного экономического преступления.

Таким образом, само существование системы учета и контроля оказывает предупредительное влияние на возможные хищения и иные преступления (превентивная функция), обуславливает образование в системе учета характерных признаков следа деяния при совершении экономического преступления (следообразующая функция), влияет на своевременность обнаружения уже совершенных хищений, иных преступлений (охранительная функция). Наличие указанных защитных функций учета и контроля напрямую зависит от эффективности организации последних. Причины низкой эффективности контроля и учета, ставшие условиями совершения хищений и иных экономических преступлений, должны в обязательном порядке выясняться службами экономической безопасности, бухгалтерскими и ревизионными органами. В соответствии с ч. 2 ст. 73 УПК РФ, последние также должны устанавливаться органами предварительного расследования при производстве по уголовным делам. По мнению С.П. Голубятникова, ведущего ученого в данной области, лица, собирающиеся совершить преступление, всегда оценивают реальное состояние защитных функций учета на конкретном хозяйственном объекте, в результате выбирается такая хозяйственная операция, которая наименее всего защищена и является уязвимой для преступного посягательства [18, с. 17]. В связи с чем оставление без внимания нарушений учета и контроля, являющихся условиями внутрифирменных хищений, иных экономических преступлений, будет способствовать совершению новых преступлений, наносить ущерб как добросовестным предпринимателям, так и государству.

Методический инструментарий и данные

Методологическую основу исследования составил диалектический метод, являющийся основой познания явлений объективной действительности в их взаимосвязи и развитии, а также методы: комплексного анализа, предполагающего изучение конкретного обществен-

¹ Апелляционное определение Пермского краевого суда по делу № 22–2458–2015. [Электронный ресурс]. URL: <http://oblsud.perm.sudrf.ru> (дата обращения 20.05.2015).

ного отношения не изолированно, а во взаимосвязи, и системного анализа, основанного на рассмотрении конкретного явления в качестве системы, состоящей из взаимосвязанных частей с целью последующего анализа их взаимодействия. В ходе исследования использовался комплекс социологических методов изучения теоретических проблем и сбора эмпирического материала: анализ правовых источников, научных исследований, статистической информации в рассматриваемой и смежных отраслях знания, судебной практики по уголовным делам, в том числе результатов ревизионных проверок.

По результатам изучения судебных решений (уголовные дела), специальной литературы, материалов СМИ к основным нарушениям требований бухгалтерского учета и контроля, характерным для Пермского края можно отнести следующие (отмеченные недостатки свойственны и для иных регионов России):

1. *Недостатки в организации системы учета.* Например, в одной авторемонтной организации кладовщик по внутренним накладным передавал в ремонтный цех требуемые запчасти и материалы. Один экземпляр накладной с подписью получателя оставался на складе, второй передавался в цех. С целью хищения кладовщик в свой экземпляр накладной (уже после выдачи запчастей) на свободном месте стал дополнительно дописывать ТМЦ, которые в действительности в цех не передавал и соответственно похищать. Списание в расход ТМЦ бухгалтерией производилось исключительно на основании накладных со склада, экземпляр цеха не учитывался. В результате данного пробела в организации системы учета (учет расхода ТМЦ исключительно по накладным склада, без анализа вторых экземпляров, имевшихся в цехе) хищение длительное время не выявлялось.

2. *Невыполнение обязательных требований и рекомендаций по ведению учета и контроля.* Указанные требования, установленные законом и иными нормативными актами, могут касаться вопросов периодичности проведения инвентаризаций, оформления и хранения документов первичного учета, организации электронных платежей, др. Одним из распространенных способов хищений для Пермского края является злоупотребление доверием со стороны работников бухгалтерии. В настоящее время основная масса расчетов осуществляется путем электронных платежей. Аналогом подписи руководителя и главного бухгалтера является электронная подпись. Правила обеспе-

чения безопасности использования электронной подписи предусмотрены Федеральным законом от 06.04.2011 № 63-ФЗ «Об электронной подписи»¹. При этом в значительной части случаев руководитель организации носитель с образцом своей электронной подписи вверяет бухгалтеру. В результате нарушения правил конфиденциальности пользования, бесконтрольности с расчетного счета похищаются значительные суммы, например, бухгалтер НП «Управляющая компания Гаражного комплекса “Б.”» в течение длительного времени совершала подобные хищения², бухгалтером ООО «Ч.» в течение двух лет было похищено аналогичным способом более 3,3 млн руб.³ По другому уголовному делу было установлено, что главный бухгалтер Т., совмещавшая функции кассира, в течение полугодия совершала хищения. За этот период времени организацией инвентаризации, как при устройстве Т. на указанную должность, так и при ее уходе в отпуск не проводились⁴, вопреки требованиям ст. 11 Федерального закона «О бухгалтерском учете», п. 22 Приказа Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н⁵, предусматривающих обязательное проведение инвентаризации при смене материально ответственных лиц. Кроме этого, непроведение инвентаризации при устройстве на работу (увольнении) позволяет обвиняемому материально-ответственному лицу выдвинуть трудно опровергаемую версию о том, что хищения были совершены до его трудоустройства (после увольнения). Инвентаризации, помимо имущества, должна подвергаться и дебиторская задолженность путем сверки взаимных расчетов с контрагентом. Непроведение инвентаризации данного вида активов (формальное ее проведение) может иметь негативные последствия.

¹ Об электронной подписи. Федеральный закон от 06.04.2011 № 63-ФЗ. Ред. от 01.07.2015 // Российская газета. 2011. № 75 (08. апр.).

² Апелляционное определение Пермского краевого суда от 15.11.2013 по делу № 22-8334-2013. [Электронный ресурс]. URL: <http://oblsud.perm.sudrf.ru> (дата обращения 20.05.2015).

³ Апелляционное определение Пермского краевого суда от 25.08.2015 по делу № 22-5006-2015. [Электронный ресурс]. URL: <http://oblsud.perm.sudrf.ru> (дата обращения 02.09.2015).

⁴ Апелляционное определение Пермского краевого суда по делу № 22-2458-2015. [Электронный ресурс]. URL: <http://oblsud.perm.sudrf.ru> (дата обращения 20.05.2015)

⁵ Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Приказ Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н. Ред. от 24.12.2010 // Российская газета. 2002. № 36 (27 марта).

По одному из уголовных дел главный бухгалтер крупного предприятия г. Перми не отражал факт погашения задолженности контрагентом в учете, а поступившие денежные средства похищал. Фактически погашенная задолженность (с целью маскировки хищения) по учету переводилась в разряд невозможной к взысканию, в дальнейшем списывалась на убытки.

Указанные нарушения в организации учета и контроля в значительной части никем не отмечаются, мер реагирования со стороны служб безопасности, бухгалтерских, ревизионных и правоохранительных органов не принимается. В ряде случаев в представлениях правоохранительных органов о принятии мер по устранению обстоятельств совершения преступлений (в порядке ч. 2 ст. 158 УПК РФ) приводятся лишь общие фразы об усилении контроля за подчиненными сотрудниками. Данные предписания (как и ответы на них) лишены какой-либо конкретики и не вскрывают действительные дыры учета и контроля, облегчающие совершение преступлений. При указанных обстоятельствах защитные свойства учета и контроля нивелируются, экономическая безопасность организации находится под угрозой, а также не выполняется требование закона, предусмотренное ч. 2 ст. 73 УПК РФ о выявлении обстоятельств, способствовавших совершению преступления.

Выше нами рассматривались нарушения учета, контроля и связанные с ними преступления, причиняющие прямой ущерб непосредственно самой организации. Вместе с тем, при совершении иных категорий преступлений, в результате которых нарушаются интересы третьих лиц (например, уклонение от уплаты налогов, преднамеренное банкротство и т. п.), нарушения учета и контроля также имеют место. Ведение двойной бухгалтерии, отражение в официальном учете фиктивных затрат, выплата зарплаты в конвертах и т. д. также являются грубейшими нарушениями требований учета и контроля, свойственными предприятиям Пермского края и других регионов России. Нередко указанные нарушения при сиюминутных выгодах создают угрозы безопасности организации. Во-первых, при их обнаружении государством предприятие и его руководители становятся субъектами налоговой, административной и (или) уголовной ответственности, уплачивают, помимо причиненного ущерба (недоимки), пени, штрафы, теряют деловую репутацию. Во-вторых, при хищении денежных средств из официально неучтенных активов кем-либо из сотрудников организации

или третьими лицами в процессе обналаживания (невозврат наличных денег, переведенных под надуманным предлогом на счет другой организации с целью увеличения собственных расходов) руководство организации по понятным причинам не может обратиться в правоохранительные органы. Поэтому сознательное нарушение требований бухгалтерского учета со стороны руководства организации в целях уклонения от уплаты налогов, расчетов с кредиторами, др. имеет негативные последствия, сопоставимые с последствиями нарушениями учета и контроля, описанными ранее.

Полученные результаты

На основании анализа эмпирических данных и специальной литературы к основным недостаткам работы бухгалтерских подразделений, служб экономической безопасности, ревизионных и правоохранительных органов Пермского края по устранению нарушений учета и контроля, являющихся условиями совершения преступлений, могут быть отнесены следующие:

1. Деятельность служб экономической безопасности (бухгалтерских и ревизионных служб) по выявлению и нейтрализации нарушений учета и контроля на постоянной основе, как правило, не осуществляется. В основном подобная профилактическая работа проводится эпизодически при выявлении крупных хищений и носит ограниченный (локальный) характер, затрагивая лишь нарушения учета и контроля, находящиеся в прямой причинно-следственной связи с выявленными хищениями. Необходимость обновления системы контроля (то есть не дожидаясь хищений) неоднократно отмечалось в публикациях по вопросам обеспечения экономической безопасности [18, с. 171], что обусловлено изобретательностью персонала организаций, совершенствующего свои методы — от банального воровства, до более сложных схем, учитывающих состояние контроля и учета на предприятии.

2. Не получает оценки деятельность контрольно-ревизионных органов (как внешних, так и внутренних), подразделений бухгалтерии, проводивших проверки хозяйствующего субъекта, однако в течение длительного времени не выявлявших совершавшиеся хищения (нередко хищения совершаются в течение нескольких лет, однако в актах проверки за указанный период отсутствуют выводы о допущенных нарушениях). В связи с чем необходимо заметить, что еще в начале 2000-х гг. ведущие работники прокуратуры отмечали, что

невыявлению экономических преступлений способствует коррупция, проникающая и в контролирующие органы [19, с. 206], таким образом, оставление без внимания их деятельности будет иметь самые пагубные последствия.

При наличии оснований руководители хозяйствующих субъектов, служб экономической безопасности и сотрудники правоохранительных органов должны ставить вопрос о выделении из акта ревизии (проверки), уголовного дела материалов в отношении работников бухгалтерии, контрольных (ревизионных) органов, в результате халатности (соучастия) которых крупные хищения, совершаемые в течение длительного времени, не выявлялись, несмотря на проводимые ими проверки. Указанные материалы должны направляться с целью организации проверки (расследования) и привлечения виновных лиц к уголовной и иным видам ответственности. Например, привлеченными к уголовной ответственности в 2009 г. руководителями ФФОМС РФ субвенции в территориальные отделения ФОМС на приобретение лекарств в полном объеме и своевременно выделялись при условии, если часть переданных денег передавалась им обратно в виде «откатов». В указанной преступной схеме были задействованы как государственные служащие, так и предприятия — производители лекарств. Подобный подход привел в некоторых регионах России к перебоям с обеспечением льготными лекарствами. Указанные нарушения в части избирательного субсидирования не могли обойтись без участия работников контрольно-ревизионного управления (КРУ) ФФОМС РФ. В связи с чем правомерно было привлечение к уголовной ответственности, помимо руководителя ФФОМС РФ, и начальника КРУ ФФОМС РФ. Также по данному делу привлекалась к уголовной ответственности инспектор Счетной палаты РФ, выявившая, но не отразившая в акте проверки финансовые нарушения¹.

3. Непосредственно сами недостатки в организации системы учета, способствовавшие совершению преступлений, в т. ч. по причине отсутствия у работников служб экономической безопасности и сотрудников правоохранительных органов специальных экономических знаний (подготовки), как правило, не выявляются. Помощь специалистам службы экономической безопасности, работникам правоохранитель-

ных органов в выявлении недостатков организации системы учета, контроля, являющихся условиями совершения преступлений, лиц ответственных за указанные нарушения, может оказать использование специальных экономических знаний специалиста (эксперта), в т. ч. аудитора. Ключевая роль аудиторов в рассмотрении управления рисками и корпоративного управления рассматривается в сочетании с повышением статуса главного аудитора исполнительной власти и завышенных ожиданий от советов и комитетов по аудиту [20, с. 26]. Отсутствие своевременного поощрения менеджеров и практиков и наличие их экспертизы в области безопасности могут иметь хронические последствия сетевой экономической безопасности [21, с. 8–9]. Перед экспертом могут быть поставлены вопросы, например, связанные с установлением нарушений требований учета, явившихся причиной образования недостач (неучтенных излишков), лиц ответственных за указанные нарушения, др. Специалисту (аудитору) могут быть поставлены задания аналогичного рода. Также может ставиться задача исследования актов проверок на предмет установления причин невыявления ревизионным (контролирующим) органом нарушений учета, указывающих на признаки совершенных преступлений (поскольку необходимо разграничивать методические просчеты проверки от умышленного не отражения нарушений в акте).

4. Не устанавливаются лица, виновные в допущенных нарушениях учета и контроля (таким например, может быть руководитель ревизионного органа, не организовавший своевременно проверку, руководитель структурного подразделения организации, доверивший носителю с образцом своей электронной подписи бухгалтеру, руководитель, не организовавший инвентаризацию при назначении нового материально ответственного лица, др.), соответственно, последние не привлекаются к ответственности (дисциплинарная, административная, уголовная), др.

Заключение

По мнению авторов статьи, бухгалтерский учет и современный контроль в случаях их эффективной организации объективно обладают защитными свойствами применительно к экономическим преступлениям, в т. ч. внутрифирменным хищениям.

Вместе с тем, в связи с совершенствованием способов хищений и других преступлений состояние учета и контроля также должно под-

¹ К срокам от 4 до 9 лет приговорено практически все экс-руководство Федерального фонда обязательного медицинского страхования. [Электронный ресурс]. URL: <http://abos.ru/?p=41969> (дата обращения 20.05.2015).

вергаться постоянному аудиту. Недостатки учета и контроля, способствовавшие совершению преступлений (потенциально облегчающие совершение преступления), обязательно должны выявляться работниками бухгалтерии, служб экономической безопасности, ревизионными и правоохранительными органами (последними при производстве по уголовным делам). С их стороны должны приниматься меры по нейтрализации нарушений учета и контроля, выступающих условиями совершения экономических преступлений. При наличии оснований действиям сотрудников контрольно-ревизионных органов, бухгалтерии, служб экономической безопасности, халатно выполнявшим свои обязанности или умышленно не сообщившим о нарушениях учета, указывающих на признаки преступлений, должна быть дана уголовно-правовая оценка.

В связи с изложенным в целях организации эффективной системы учета и контроля с учетом региональных особенностей Пермского края представляется целесообразным (указанные рекомендации, по нашему мнению, актуальны и для других регионов):

1. Мониторинг состояния учета и контроля должен осуществляться на постоянной плановой основе. При этом выявление нарушений учета и контроля должно сопровождаться проведением внеплановых инвентаризаций и ревизий, принятием организационных мер по их нейтрализации.

2. Каждый установленный факт внутрифирменного хищения и иного экономического преступления должен становиться основанием аудита действующей системы учета и контроля. Нарушения учета и контроля, ставшие причинами и условиями подобных деяний, должны быть выявлены и устранены. В выявлении указанных нарушений и разработке рекомендаций по их устранению может помочь использование специальных экономических знаний аудитора, при производстве по уголовному делу привлечение специалиста (эксперта).

3. Независимо от опыта работы бухгалтерских работников и имеющих в организации взаимоотношений, руководителем и (или) службой экономической безопасности должны на плановой основе проверяться так называемые наиболее уязвимые операции:

3.1. Операции по расчетному счету и кассе организации. При этом отчетность и данные регистров учета (касса, расчетный счет) должны непосредственно сопоставляться с выпиской банка (полученной именно руководителем) и чеком (итоговым отчетом) из фи-

скальной памяти контрольно-кассовой машины (ККМ).

3.2. Операции по учету дебиторской задолженности. Нередко факт произведенного контрагентом расчета скрывается, полученные средства похищаются, а задолженность отражается как невозможная к взысканию. В связи с чем необходимы плановые выборочные сверки с контрагентами (дебиторами) по произведенным расчетам. Ведение претензионной работы и учетной должны осуществлять разные подразделения.

3.3. Операции по выдаче на подотчет денежных средств. Помимо документального обоснования расхода необходимо выборочно подвергать фактической проверке приобретенные по документам ТМЦ (до их списания в расход по данным учета).

3.4. В ряде случаев — другие операции.

4. К учету целесообразно принимать документы, подтвержденные несколькими источниками (например, расходная накладная, переданная кладовщиком, может сопоставляться с данными об оплате товара или при внутреннем перемещении — вторым ее экземпляром из подразделения, получившего ТМЦ).

5. Есть положительный опыт проведения проверки финансово-хозяйственной деятельности собственной организации приглашенными независимыми аудиторами (такая периодичность определяется руководителем, может быть 1 раз в 2–3 года). Также независимому аудиту на предмет обоснованности могут подвергаться акты ревизии, иных проверок, проведенных штатными работниками организации;

6. Обязательной ротации должны подвергаться сотрудники ревизионной службы, бухгалтерские работники и материально ответственные лица (периодичность определяется руководителем). Как показывает практика, значительное число хищений отмечается в процессе начисления и выплаты заработной платы, учете операций с дебиторами, в связи с чем необходима ротация лиц, ведущих учет отмеченных операций. Совмещение одним лицом должности бухгалтера и кассира многократно повышает вероятность хищений, деятельность такого лица требует повышенной и более частой проверки.

7. Обязательное соблюдение требований бухгалтерского учета к организации и проведению инвентаризаций (периодичность, комиссионность, действительность и т. д.), составлению учетных документов, выполнению требований конфиденциальности при обращении с носителями электронной подписи, др.

Оставление без внимания указанных обстоятельств будет нивелировать защитные функции бухгалтерского учета и контроля, способствовать совершению новых хищений и иных экономических преступлений, наносить ущерб как самим предприятиям, так и госу-

дарству в результате вывода из-под контроля фискальных органов крупных сумм денежных средств, что, несомненно, повлечет снижение уровня его экономической и национальной безопасности.

Благодарность

Авторы выражают благодарность доктору юридических наук, профессору, заслуженному работнику высшей школы РФ Голубятникову Севиру Павловичу за неоценимый вклад по адаптации экономических методов для решения задач обеспечения экономической безопасности хозяйствующих субъектов и борьбы с экономической преступностью.

Список источников

1. Шапиро Л. Г. Специальные знания в уголовном судопроизводстве и их использование при расследовании преступлений в сфере экономической деятельности : автореф. дисс.... д-ра юрид. наук. — Краснодар: ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права», 2008. — 51 с.
2. Ronis S. R. Economic Security. Neglected Dimension of National Security? — Washington, D.C. : National Strategic Studies by National Defense University, 2011. — 116 p.
3. Козлов Т. Л. Прокурорская деятельность в системе мер профилактики коррупции // Вестник Академии Генеральной прокуратуры Российской Федерации. — 2013. — № 1 (33). — С. 36–42.
4. Ларьков А. Н. Аналитическое обеспечение профилактики преступности // Вестник Академии Генеральной прокуратуры Российской Федерации. — 2014. — № 6 (44). — С. 52–57.
5. Ireland J. Principles of accounting. — London: University of London, 2005. — 280 p.
6. Криминология : учебник / Под ред. В. Н. Кудрявцева и В. Е. Эминова. — 3-е изд. — М. : Юристъ, 2004. — 734 с.
7. Экономическая безопасность : учеб. пособие / А. Г. Светлаков [и др.]; под общей ред. д. э. н. Н. А. Светлаковой. — Пермь : Министерство сельского хозяйства РФ, ФГОУ ВПО «Пермская ГСХА», 2010. — 328 с.
8. Мясникович М. В., Полоник С. С., Пузилов В. В. Управление системой обеспечения экономической безопасности. — Минск: ИООО «Право и экономики». — 2006. — 380 с.
9. Гусаков В. Г., Ильина З. М. Продовольственная безопасность. Вопросы теории и практики. — Минск: Институт аграрной экономики НАН Беларуси. — 2004. — 136 с.
10. Bibigul A. Accounting and public expectations: interrelations and transformation of accounting control function // International Multidisciplinary scientific conference on social Sciences and arts SGEM2014. Conference Proceedings/ — 2014. — Sept. 1–9, Book 2, Vol. 2. — P. 11–18. — ISBN 978–619–7105–26–1/ ISSN 2367–5659.
11. Экономическая безопасность. Теория, методология, практика / под науч. ред. Никитенко П. Г., Булавко В. Г.; Институт экономики НАН Беларуси. — Минск : Право и экономика, 2009. — 394 с.
12. Воронкова А. Е., Пономарьев В. П., Дібніс Г. І. Підтримка конкурентоспроможного потенціалу підприємства — Київ : Техніка, 2000. — 152 с.
13. Голубятников С. П. Судебная бухгалтерия : учеб. пособие. — М.: ИМЦ ГУК МВД России, 2002. — 136 с.
14. Корпоративное право : учебник / Е. Г. Афанасьева, В. Ю. Бакшинская, Е. П. Губин и др.; отв. ред. И. С. Шиткина. 2-е изд., перераб. и доп. — М: КНОРУС, 2015. — 1080 с. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
15. Борисов А. Б. Большой экономический словарь. Изд. 2-е перераб. и доп.. — М. : Книжный мир, 2009. — 860 с.
16. Судебная бухгалтерия : учебник / под ред. С. П. Голубятникова. — М. : Юридическая литература, 1998. — 368 с.
17. Толкаченко А. А. Судебная бухгалтерия : учеб.-практ. пособие. — М.: Правовое просвещение, 1999. — 128 с.
18. Светлаков А. Г., Андруник А. П., Сысуев Ю. Б. Концепция экономической безопасности. Методы предотвращения рисков и угроз организаций службой управления персоналом : учеб. пособие. — Пермь: ФГОУ ВПО ПФНА МВД России, 2010. — 576 с.
19. Ларьков А. Н. Избранные труды / сост. А. Д. Виноградова, вступит ст. Р. В. Жубрина; Академия Ген. прокуратуры Рос. Фед. — М., 2014. — 320 с.
20. Pickett K. H. S. The Internal Auditing Handbook. — Wiley, 2010. — 1058 p. — ISBN 978–0–470–51871–7,
21. Camp L. J., Lewis S. Economics of information security. — UK/ University of Cambridge. — New York, Boston, Dordrecht, London, Moscow : Kluwer academic publishers, 2009. — 295 p. — ISBN: 1–4020–8090–5; Print ISBN: 1–4020–8089–1.

Информация об авторах

Епишин Вячеслав Валерьевич — кандидат юридических наук, прокурор отдела, прокуратура Пермского края (Российская Федерация, 614000, г. Пермь, Луначарского, 60; e-mail: valerypermur@mail.ru).

Светлаков Андрей Геннадьевич — доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры организации производства и предпринимательства в АПК, Пермская государственная сельскохозяйственная академия им. академика Д.Н. Прянишникова (Российская Федерация, 614990, г. Пермь, ул. Петропавловская, 23; e-mail: sag08perm@mail.ru).

For citation: *Ekonomika regiona* [Economy of Region]. — 2016. — Vol. 12, Issue 3. — pp. 887–898

V. V. Epishin^{a)}, A. G. Svetlakov^{b)}

^{a)} Public Prosecution Office of Perm Krai (Perm, Russian Federation)

^{b)} Perm State Agricultural Academy named after Academician D. N. Pryanishnikov (Perm, Russian Federation; e-mail: sag08perm@mail.ru)

Accounting and Control in Ensuring Economic Security of the Organizations of Perm Region

The article deals with the urgent problem concerning the regional development as well as the specific organization, or to the development of an integrated system of economic security of the organization. The article discusses the importance of such an element of economic security (including the financial security) as the accounting and control as well as their possible violations. The authors substantiate their position on the relationship of the violations of accounting and control and also the internal theft, other economic crimes and their negative consequences. The analysis of the existing national and foreign sources related to the subject of the study is carried out. The conclusion is made about the lack of modern research devoted to the study of the protective properties of accounting, control and their violations, which condition economic crimes. The methodological tools of the research include dialectic method, systemic analysis, complex sociological methods: the analysis of the legal sources, of statistical information and judicial practice. On the basis of the analysis of criminal cases, financial statements, publications media, the authors made the conclusion about the conditionality of the theft in the organizations as there are the violations of accounting and control, low efficiency of control and auditing, of preventive measures for neutralization of the violations of accounting and control from the services of economic security, accounting offices, auditing and law enforcement services. The recommendations for the optimization of this work are introduced. They can be used by accounting departments, auditing bodies, fiscal authorities at the municipal and regional level and by law enforcement officials. The economic security is necessary for any organizations regardless of their forms of ownership, ranging from government organizations to small kiosks. The difference will only consist in the means and methods.

Keywords: economic security, accounting, internal theft, protective functions of accounting and control, financial security, internal audit, solvency of the enterprise, economic security, financial and economic reporting, fiscal authorities

Acknowledgements

The authors express gratitude to the Doctor of Juridical Science, Professor, the Honoured Worker of the Higher School of the Russian Federation Golubyatnikov Sevir Pavlovich for an invaluable contribution to the adaptation of economic methods for the solution of the tasks of ensuring the economic security of economic entities and fight against economic crime.

References

1. Shapiro, L. G. (2008). *Spetsialnyye znaniya v ugovnom sudoproizvodstve i ikh ispolzovanie pri rassledovanii prestupleniy v sfere ekonomicheskoy deyatel'nosti: avtoref. diss.... d-ra yurid. Nauk* [The special knowledge in criminal proceedings and their use in the investigation of crimes in the sphere of economic activity: abstract of Doctoral thesis in Juridical Sciences]. Krasnodar: GOU VPO "Saratovskaya gosudarstvennaya akademiya prava" Publ., 51.
2. Ronis, S. R. (2011). *Economic Security. Neglected Dimension of National Security?* Washington, D.S.: National Strategic Studies by National Defence University, 116.
3. Kozlov, T. L. (2013). Prokurorskaya deyatel'nost v sisteme mer profilaktiki korruptsii [Prosecutorial activity in the system of measures for corruption prevention]. *Vestnik Akademii Generalnoy prokuratury Rossiyskoy Federatsii* [Bulletin of Academy of Prosecutor General of the Russian Federation], 1(33), 36–42.
4. Larkov, A. N. (2014). Analiticheskoye obespechenie profilaktiki prestupnosti [Analytical support of crime prevention]. *Vestnik Akademii Generalnoy prokuratury Rossiyskoy Federatsii* [Bulletin of Academy of Prosecutor General of the Russian Federation], 6(44), 52–57.
5. Ireland, J. (2005). *Principles of Accounting*. London: University of London, 280.
6. Kudryavtsev, V. N. & Yeminov, V. E (Eds). *Kriminologiya: uchebnik* [Criminology: Textbook]. 3d ed. Moscow: Yurist Publ., 734.
7. Svetlakov, A. G. et al. (2010). *Ekonomicheskaya bezopasnost: ucheb. posobie* [Economic security: textbook]. In: A. G. Svetlakov (Ed). Perm: Ministerstvo selskogo khozyaystva RF, FGOU VPO "Permskaya GSKhA" Publ., 328.
8. Myasnikovich, M. V., Polonik, S. S. & Puzikov, V. V. (2006). *Upravlenie sistemoy obespecheniya ekonomicheskoy bezopasnosti* [Management system of economic security]. Minsk: IOOO "Pravo i ekonomiki" Publ., 380.
9. Gusakov, V. G. & Ilina, Z. M. (2004). *Prodovolstvennaya bezopasnost: voprosy teorii i praktiki* [Food safety: theory and practice]. Minsk: Institut agrarnoy ekonomiki NAN Belarusi Publ., 136.
10. Bibigul, A. (2014, September 1–9). Accounting and public expectations: interrelations and transformation of accounting control function. *International multidisciplinary scientific conference on social sciences and arts SGEM2014. Conference Proceedings, B.2, Vol. 2*, 11–18. ISBN 978–619–7105–26–1/ ISSN 2367–5659.

11. Nikitenko, P. G. & Bulavko, V. G. (Eds). (2009). *Ekonomicheskaya bezopasnost. Teoriya, metodologiya, praktika [Economic security: theory, methodology, practice]*. Minsk: Pravo i ekonomika Publ., 394.
12. Voronkova, A. E., Ponomaryov, V. P. & Dibnis, G. I. (2000). *Pidtrimka konkurentospromozhnogo potentsialu pidpriemstva [Support of competitive capacity of the enterprise]*. Kiev: Tekhnika Publ., 152.
13. Golubyatnikov, S. P. (2002). *Sudebnaya bukhgalteriya: ucheb. posobie [Forensic accounting: textbook]*. Moscow: IMTs GUK MVD Rossii Publ., 136.
14. Afanasyeva, E. G., Bakshinskas, V. Yu., Gubin, E. P. et al. (2015). *Korporativnoye pravo: uchebnik [Corporate law: textbook]*. In: I. S. Shitkin (Ed.). 2d revised and enlarged ed. Moscow: KNORUS Publ., 1080. Retrieved from the legal reference system «Consultant Plus».
15. Borisov, A. B. (2009). *Bolshoy ekonomicheskii slovar [Big economic dictionary]*. 2d revised and enlarged ed. Moscow: Knizhnyy mir Publ., 260.
16. Golubyatnikova, S. P. (Ed.) (1998). *Sudebnaya bukhgalteriya: uchebnik [Forensic accounting: Textbook]*. Moscow: Yuridicheskaya literatura Publ., 368.
17. Tolkachenko, A. A. (1999). *Sudebnaya bukhgalteriya: ucheb.-prakt. posobie [Forensic accounting. Educational-practical textbook]*. Moscow: Pravovoye prosveshchenie Publ., 128.
18. Svetlakov, A. G., Andrunik, A. P. & Sysuev, Yu. B. (2010). *Kontseptsiya ekonomicheskoy bezopasnosti: metody predotvrashcheniya riskov i ugroz organizatsiy sluzhboy upravleniya personalom: ucheb. posobie [The concept of economic security: methods to prevent risks and threats to organizations by the office of personnel management]*. Perm: FGOU VPO PFNA MVD Rossii Publ., 576.
19. Larkov, A. N. (2014). *Izbrannyye trudy [Selected works]*. Comp. by A. D. Vinogradova, Introductory article by R. V.; Academy of General Procuracy of the Russian Federation. Moscow, 320.
20. Pickett, K. H. S. (2010). *The Internal Auditing Handbook*. Wiley, 1058. ISBN 978-0-470-51871-7.
21. Camp, L. J. & Lewis, S. (2009). *Economics of information security*. UK/ University of Cambridge. New York, Boston, Dordrecht, London, Moscow: Kluwer academic publishers, 295. ISBN: 1-4020-8090-5; Print ISBN: 1-4020-8089-1.

Authors

Vyacheslav Valetyevich Epishin — PhD in Law, Prosecutor of a Division, Prosecution Office of Perm Krai (60, Lunacharskogo St., Perm, 614000, Russian Federation; e-mail: valerypermur@mail.ru).

Andrey Gennadyevich Svetlakov — Doctor of Economics, Associate Professor, Professor, Department of Organization of Production and Entrepreneurship in Agriculture, Perm State Agricultural Academy named after Academician D.N. Pryanishnikov (23, Petropavlovskay St., Perm, 614990, Russian Federation; e-mail: sag08perm@mail.ru).