
THE RELEVANCE OF THE PRIMARY ACCOUNTING DOCUMENTATION AND THE FIGHT AGAINST THE FINANCIAL CRIMES

Hristina Oreshkova

University of National and World Economy, Sofia, Bulgaria, hristina_oreshkova@abv.bg

Abstract: Accounting is an information system and a system of control, and an inalienable function of management. It is socially necessary to create a product with high information and cognitive and evidentiary value in the accounting process; a product, that brings clarity and faithfulness about the facts, the events, and the processes of the entity's economic life. For this purpose, any business transaction that occurred in the course of the circulation of the entity's capital must be timely and reliably (not purely formal) reflected initially in a relevant primary accounting document. Undoubtedly, the consistent and unwavering adherence to such an approach would be a prerequisite for the proper functioning of the entity's accounting system and utilization of the highly qualified work of the accountant, the preparer of the financial statements, the financial analyst, the manager, and auditor.

The concept of true and fair view (presentation) accepted by the Bulgarian legislator decades ago was enshrined in our accounting legislation. The essence of the concept and the philosophical idea that this concept embodies – on one hand, and the technology of the accounting process in its sequence, completeness, and integrity – on the other one, suggest and require that the primary accounting documents should reflect the transactions in their true sequence, economic substance, and financial reality. This is necessary due to the essence, the content, and the broad function (purpose) of the information product created in this process. It presumes that the transactions are real, factual, and true. The interests of the enterprise and its management impose it (only when the management's vision of the enterprise is it to be going concern from a long-term perspective); the interests of society and the state also impose that.

The article discusses vicious practices of commercial misuse of primary accounting documents, such as preparation, issuance, and use of documents with false content, use of forged documents, and false documents. The author aims to identify existing problems, highlight and emphasize their social significance, and outline and point out opportunities for overcoming them. Based on his research, observations of reporting and judicial practice, and arguments, the author maintains and protects the thesis (hypothesis) that there are opportunities and means to limit such negative phenomena that shake the foundations of the state, and justifies the public necessity of adequate actions to achieve this goal.

Keywords: accounting, information system, system of control, primary accounting documentation, vicious practices, financial crimes

РЕЛЕВАНТНОТО ЗНАЧЕНИЕ НА ПЪРВИЧНОТО СЧЕТОВОДНО ДОКУМЕНТИРАНЕ И БОРБАТА СРЕЩУ ФИНАНСОВИТЕ ПРЕСТЪПЛЕНИЯ

Христина Орешкова

Университет за национално и световно стопанство, София, България, hristina_oreshkova@abv.bg

Абстракт: Счетоводството е информационна и контролна система и неотменна функция на управлението. Обществено необходимо е в счетоводно-отчетния процес да се създава продукт с висока информационно-познавателна и доказателствена стойност; продукт, който да носи яснота и истинност за фактите, събитията и процесите от стопанския живот на предприятието. За целта всяка стопанска операция, настъпила в процеса на кръгооборота на капитала на предприятието, трябва да намира своевременно, обективно и достоверно (не само формално) първоначално отражение в първичен счетоводен документ. Последователното и неотклонно придържане към такъв подход би било предпоставка за пълноценно функциониране на счетоводната система на предприятието, за оползотворяване на висококвалифицирания труд на счетоводителя, съставителя на финансовия отчет, финансовия анализатор, мениджъра, одитора.

Концепцията за вярно и честно представяне бе възприета от българския законодател преди десетилетия. Тази концепция залегна в нашето счетоводно законодателство. Същината на концепцията и философският замисъл, vyplътен в нея – от една страна, и технологията на счетоводно-отчетния процес в неговата последователност, завършеност и цялост – от друга, предполагат и изискват първичните счетоводни документи да отразяват всички стопански операции достоверно и в тяхната истинска хронология, икономическа същност и финансова реалност. Това е необходимо и поради естеството, съдържанието и

широкото предназначение на създавания в този процес информационен продукт. По презумпция стопанските операции трябва да бъдат действителни, фактически, реални, не измислени. Това налагат интересите на предприятието (само когато визията на ръководството е предприятието да бъде действащо в дългосрочна перспектива); това налагат и интересите на обществото и държавата.

В статията се обсъждат порочни практики на злоупотреба с първични счетоводни документи като съставяне, издаване или използване на документи с невярно съдържание, на преправени или неистински документи и други. Целта на автора е да идентифицира съществуващи проблеми, да открие и подчертае тяхната обществена значимост и да очертае възможности за тяхното преодоляване. Въз основа на други свои научни изследвания, продължителни наблюдения на отчетната и съдебната практика и съответни съображения, доводи и аргументи авторът поддържа и защитава теза (хипотеза), че съществуват възможности и средства за ограничаване на такива негативни явления и недобри практики, които разклащат устоите на държавата, и обосновава обществената необходимост от адекватни действия за постигане на тази цел.

Ключови думи: счетоводство, информационна система, контролна система, първично счетоводно документиране, порочни практики, финансови престъпления

1. ВЪВЕДЕНИЕ

Преди десетилетия изтъкнати учени счетоводи доказват, че счетоводството е надеждна информационна и контролна система и неотменна функция на управлението. „Била ли е и е ли счетоводната отчетност информационна система“ – реторично поставя въпросът професор Казимеж Сова. „Действително да – подчертава Казимеж Сова – но с предварителната уговорка, че характерът ѝ на контролна система има по-голяма традиция и достижения, отколкото на информационна система“⁴ (1972, с. 7). В наши дни едва ли може да се оспорва, че благодарение на тази си същност, останала неизменна през вековете, въпреки променяните се материални и социални условия на живота, счетоводството, по-необходимо от всякога, заема ключово място в управленската информационна система на предприятието.

Функционирането на счетоводната система на предприятието като важна част от системата за управление на обособената отчетна единица (предприятието) се основава на документална обосноваване. „Счетоводните документи – посочва професор Живко Сталев – са вещи, върху които с писмени знаци е материализирано изявление“⁵. В съдебната практика е известно, че „счетоводният документ притежава формална и производна доказателствена сила. Формалната доказателствена сила на счетоводния документ се отнася само до доказване факта на писменото изявление и автора, но не и до други данни, каквито счетоводният документ може да съдържа (като дата и място на съставяне и др.) и за каквито факти такъв документ може да свидетелства. Производната доказателствена сила на счетоводния документ се отнася до действителността на отразената в него операция. За да се оспори доказателствената сила на счетоводен документ, е необходимо да се оспори, да се отрече, да се отхвърли неговата формална доказателствена сила, като се докаже, че счетоводният документ е неистински“⁶, независимо от това дали документът е съставен на хартиен или технически носител.

За да се създава в счетоводно-отчетния процес продукт с висока информационно-познавателна стойност, който да носи яснота и истинност за фактите, събитията и процесите от стопанската дейност на предприятието, всяка стопанска операция, настъпила в процеса на кръгооборота на неговия капитал, която неизбежно поражда изменения в конкретни стопански средства – активи на предприятието, в източници на стопански средства – компоненти на капитала и/или пасиви на предприятието, своевременно трябва да намира достоверно (не чисто формално) първоначално отражение в първичен счетоводен документ. Последователното придържане към такъв подход би било предпоставка за пълноценно функциониране на счетоводната система на предприятието и за оползотворяване на висококвалифицирания труд на счетоводителя, съставителя на финансовия отчет, финансовия анализатор, мениджъра, одитора. Концепцията за вярно и честно представяне бе възприета от българския законодател преди десетилетия и залегна в нашето счетоводно законодателство. Същината на концепцията и философският замисъл, възплетен в нея, както и технологията на счетоводно-отчетния процес в неговата последователност, завършеност и цялост и естеството и широкото предназначение на създавания в този процес информационен продукт, предполагат и изискват системата на първичното счетоводно документиране да отразява стопанските

⁴ Сова, К. (1972). Счетоводната отчетност като информационна система на предприятието. Международен симпозиум: „Счетоводната отчетност в системата на икономическата информация“, 1972 г., Свищов, пор. №112.

⁵ Сталев, Ж. (2011). Българско гражданско процесуално право. София, 2011 г.

⁶ Ценова, Л. (2003). Доказателствената сила на счетоводните документи в съдебната практика. Делова седмица, бр. 28 от 30 юни – 6 юли, 2003 г.

операции в тяхната истинска хронология, икономическа същност и финансова реалност. И още, стопанските операции по презумпция трябва да бъде действителни, фактически, истински, а не измислени. Това налагат интересите на предприятието (само когато визията на ръководството е предприятието да бъде действащо в дългосрочна перспектива), това налагат интересите на обществото и държавата.

2. КРИТИЧЕН ПРЕГЛЕД НА РЕЛЕВАНТНИТЕ ПРАВНИ НОРМИ

Известно е, че първичният счетоводен документ като материален носител и писмен израз на възникване, развитие или прекратяване на определени стопанско-правни отношения е основание за счетоводно отразяване на операцията чрез системата на текущото счетоводно отчитане. Всяко счетоводно записване следва да бъде документално обосновано, подкрепено с правно релевантен първичен счетоводен документ. Само по такъв начин могат да бъдат изпълнявани изискванията за всеобхватно хронологично регистриране на счетоводните операции, което регистриране предприятията са длъжни да осигуряват при изграждане и поддържане на счетоводната система, императивно установено с текста, заложен в ЗСч, чл. 11, ал. 1.

Независимо от техническите средства и прийоми за осъществяване на първичното счетоводно документиране, благодарение на способа документиране става практически възможно всяка стопанска операция да бъде фиксирана върху хартиен или технически носител⁷ към момента на извършването ѝ. Счетоводството следва да се схваща като триединство от наука и академична учебна дисциплина със свой предмет на изучаване и метод на изследване, научна методология, която способства (за) и опосредства отчитането на стопанската дейност от субекта за вътрешно управленски и външни информационни потребности и система за създаване на икономическа информация – подсистема на системата за стопанско управление. Средство на този способ на счетоводството, разглеждано в неговото триединство, е първичният счетоводен документ. Първичният счетоводен документ е първоначалният носител на данни и сведения, с който може да се потвърди и докаже реална, фактическа, действителна промяна на средства и/или източници на средства в процеса на кръгооборота на капитала на предприятието и още, може да се разкрие причината за настъпването ѝ. Поради това първичният счетоводен документ има удостоверително значение. Като материален носител на определено информационно съдържание с определено предназначение, счетоводният документ обосновава конкретно счетоводно записване, чрез което се отразява една или друга, повече или по-малко съществена промяна в имуществения състав и/или капиталовата структура на предприятието. Едва ли може да се омаловажава значението или да се оспорва проявлението на контролната функция, при това във всички етапи на счетоводно-отчетния процес, която почива върху основополагащия принцип на допиката. Уникалният по своята природа способ на двойното записване по счетоводните сметки, иманентно присъщ на счетоводството, е сърцевината на счетоводната методология от векове. За да бъдат документално обосновани счетоводните записвания, стопанските операции трябва да бъдат отразявани съобразно същността им в съответни първични счетоводни документи. От тази гледна точка може да се твърди, че със своето удостоверително значение първичният счетоводен документ изпълнява ролята на оправдателен атрибут. Първичният счетоводен документ разкрива, засвидетелства и доказва (само ако е истински) причината и основанията за счетоводно отразяване на промяна в имуществения и/или финансовия статус на предприятието, като потвърждава истинността на стопанската операция, довела до промяната по волята на управляващия или против нея.

Изискването за документална обоснованост на стопанските операции, факти, явления и процеси е въздигнато в задължение за предприятията по смисъла на Закона за счетоводството, действащ у нас, с правната норма на чл. 3, ал. 1, ал. 2 и ал. 3, където се посочва, че: „... (2) Предприятията осъществяват текущото счетоводно отчитане на всички стопански операции, които водят до изменения на имущественото и финансовото им състояние, финансовите резултати от дейността, паричните потоци и собствения капитал, в хронологичен ред. (3) Предприятията осъществяват текущото счетоводно отчитане на основата на документална обоснованост на стопанските операции и факти при спазване изискванията за съставянето на документи по този закон.“ В настоящия момент изискванията относно съставянето на счетоводните документи, включително първичните, и тяхното съдържание са заложили в ЗСч⁸, по-конкретно в текстовете на чл. 6 и следващите до чл. 16 включително. С текста на чл. 4, ал. 1 и ал. 2 се дава определение на първичен счетоводен документ, като се посочва характерният, същностният за такъв документ белег, а именно, че първичният документ е носител на информация за регистрирана за първи път стопанска операция. В

⁷ Счетоводен документ по ал. 1 може да е електронен документ, който съдържа информацията, изисквана по Закона за счетоводството (ЗСч), издаден и получен в какъвто и да е електронен формат при спазване на изискванията на Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги съгласно чл. 4, ал. 5 от ЗСч (Изм., ДВ, бр. 85 от 2017 г.).

⁸ Закон за счетоводството, в сила от 01.01.2016 г., с множество изм. и доп., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 19 от 5 Март 2021 г.

следващия чл. 7 на ЗСч се посочва какъв трябва да бъде обхватът на информацията в първичен счетоводен документ, адресиран до други предприятия или физически лица. На изискването за документално обосноваване на стопанските операции и факти може пълноценно да се отговаря само ако се спазват всички изисквания за съставяне на документите, съдържащи се в нормите на действащото законодателство в България, както в Закона за счетоводството, така също и в други законови актове, към които към ЗСч препраща, например Закона за данък върху добавената стойност и други.

В обхвата на използваното в ЗСч понятие „законодателство“ могат да бъдат включени, предвид техния смисъл и съдържание, множество постановки и състави на законови и подзаконови нормативни актове, сред които са Наказателният кодекс, Законът за задълженията и договорите, Законът за данък върху добавената стойност, Правилникът за прилагане на Закона за данък върху добавената стойност, Законът за корпоративното подоходно облагане и други. Ясно е, че нормативната база, отнасяща се до организирането на счетоводната дейност и функционирането на счетоводната система, освен сложна откъм методологичен и методически аспект, се оказва широкообхватна – нормативна база на счетоводството се съдържа не само в ЗСч, но и в редица други законови и подзаконови нормативни актове. Преценявано от научна и практико-приложна гледна точка, това обстоятелство създава неудобства и затруднения за счетоводителя в практиката (бюрократични, методически, технически и др.). Без уклон към непоследователна критичност, още по-малко към безпочвено критикарство, преценката би могла да бъде по-отрицателна, при това не несправедливо, предвид негативните явления, които поради естеството си с десетилетия отслабват доверието в институциите и институционализма. Всичко това дава основание да се направи изводът, че „разпиляната“ на много места и в различни нормативни актове материя, чрез която се уреждат все важни въпроси на счетоводното документиране, включително първичното, като че ли не е най-сполучливият начин на правно регламентиране в българските условия. Фактическото положение със сигурност утежнява, затруднява и усложнява практическата счетоводна работа. Това влияе неблагоприятно, защото по наше виждане не допринася за всеобхватно, пълно и достоверно представяне на стопанските факти, явления и процеси от дейността на предприятието във финансовите отчети. Действията в борбата и превенцията срещу финансовите престъпления могат да бъдат по-ефективни и по-ефикасни, когато са последователни и целенасочени. Необходимо условие за това е такива действия да се основават на първична счетоводна документация, която е автентична (неподправена и истинска), а не фиктивна; и още, съдържанието и редът за изготвяне, предоставяне, предаване и съхранение на такава документация да се определят с единен по характер и предназначение законов акт. Такъв в случая следваше да бъде и от заинтересовани страни се очакваше това да бъде Законът за счетоводството в качеството му на *Lex specialis* – специален закон, с който в необходимата законова пълнота, изчерпателност и конкретност следваше да се определи съставът на нормите относно първичното счетоводно документиране. Поради тази причина бихме отбелязали, че с действащия Закон за счетоводството не са достатъчно всеобхватно уредени изискванията към системата на първичното счетоводно документиране и нейното функциониране. По наше виждане, ако действително сред приоритетите бе подобряване и усъвършенстване на счетоводното законодателство на национално равнище, проблемът можеше да бъде уреден. Съществуваша и възможности за предприемане на стъпки към създаване на подходящи от гледище на общостопанската целесъобразност и полезност условия и предпоставки за усъвършенстване на състава на нормите относно първичното счетоводно документиране – върху основата на всеобхватна законова регламентация можеше да бъде разработен и утвърден като подзаконов нормативен акт национален стандарт за счетоводното документиране и документооборота. Известно е, че по силата на Постановление №192 на Министерския съвет на Република България от 1 август 1996 г. за приемане на Национален сметкоплан и национални счетоводни стандарти⁹, отменено, се прилагаше Национален счетоводен стандарт 2 *Счетоводни документи и документиране на стопанските операции*, който изпълни своето предназначение тогава.

3. РОЛЯ И ЗНАЧЕНИЕ НА ПЪРВИЧНОТО СЧЕТОВОДНО ДОКУМЕНТИРАНЕ

Ролята и значението на счетоводното документиране и в частност на първичното счетоводно документиране за пълноценното функциониране на счетоводните системи на предприятията са огромни. Автентичността – истинността, неподправеността, достоверността, на първичните счетоводни документи има основополагащо значение, защото посредством първичната документация се осигуряват данни и сведения, необходими за съставяне и изготвяне на всички други счетоводни документи и на финансовите отчети като съществена част от тях. Достоверността на информацията и показателите, предоставени на заинтересовани чрез финансовите отчети, се предопределя в значителна степен от това как и доколко пълноценно функционира

⁹ Обн., ДВ, бр. 81 и бр. 83 от 1996 г.

системата на първичното счетоводно документиране. Като се вземе под внимание този факт и се изследват и анализират причините за недобри практики и негативни явления, наблюдавани в икономическата действителност с десетилетия, и още, като се разбира наложителността от тяхното силно ограничаване, се достига до извода, че е необходимо счетоводното документиране да бъде поставено върху солидна законова основа. Предложението не следва да се възприема като израз на носталгия по отминало време; това предложение се дължи на схващане за общостопанската и обществена необходимост от ясно, изчерпателно и подробно регламентиране, щом като в съществуващата действителност фактически се допускат и ширят търгашески и други порочни практики като например изготвяне, издаване или използване на неистински първични документи, манипулиране или фалшифициране на документи и много други. В счетоводния стандарт следваше да бъдат установени в подробности редът и технологията за съставяне, издаване, движение, предоставяне, предаване, съхранение и получаване на счетоводни документи и други свързани процедури, както и за контрол, предимно счетоводен, на отразените в първичните документи стопански операции; следваше да бъдат описани способите и средствата за осъществяване на превантивен контрол върху обективността и достоверността на първичните счетоводни документи, върху истинността на данните, съдържащи се в тях, например чрез насрещни проверки, проверки по същество, верижни проверки и други. Беше възможно да се помисли за строго унифициране на формата на счетоводни документи, използвани преобладаващо в практиката, с цел предотвратяване или ограничаване на възможностите за недостоверно документиране – съставяне или издаване на документи с невярно съдържание, преправяне на документи, използване на неистински или на преправени документи или на документи с невярно съдържание и други. Погрешно и несправедливо би било, ако предложението за разработване на такава нормативна база – законова и подзаконова, и за регламентиране на счетоводното документиране, включително първичното, се разгледа поради неединомислие или друга причина от деликатно естество като формална, ненужна, излишна или остаряла стъпка в борбата срещу финансовите престъпления. Напротив, липсата на обстойна и строга по естеството на санкцията нормативна уредба, каквато фактическите обстоятелства налагат да бъде достатъчно специализирана и специфицирана, каквато липсва в българското законодателство, създаваха, осигуряваха и осигуряват предпоставки и възможности за съществуване и успешно функциониране на звена и системи за „производство“ и „продажба“ на неистински първични счетоводни документи, съдържащи недостоверни данни. Посредством такива се извършваха и се извършват престъпни деяния, реализират се престъпни състави, например документни престъпления, срещу финансовата, данъчната и осигурителната система. Всичко това подрива устоите на държавата, отслабва стопанската ѝ система и икономическа мощ, уронва престижа на институциите. В подкрепа на поддържаното становище само бихме отбелязали, че в Кралство Белгия, където, както е известно, се намира цитаделата на Европейския съюз и на европейското нормотворчество, в действащия Закон за счетоводството, редакция към 17 юли 1975 г., е отделено съществено внимание на този проблем. „Всяко записване, гласи текстът на чл. 6 от този закон, се базира на документ с дата и референтен номер ... Кралят определя условията, на които трябва да отговарят документите за общите всекидневни отчисления /начисления, посочени в предходната алинея“.

4. ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА ПРЕВЕНЦИЯ

В насока засилване на борбата срещу финансовите престъпления и нейната ефикасност при бъдещо изменение, допълнение и усъвършенстване на Наказателния кодекс би следвало да се криминализират чрез отделна, самостоятелна правна норма неправомерни действия, каквито са изготвянето, издаването, предоставянето или използването на първични счетоводни документи с невярно съдържание или на неистински документи, преправянето на първични счетоводни документи, комерческата злоупотреба от страна на длъжностни и външни недлъжностни лица с документи с невярно съдържание. Необходим е нов специализиран състав на такова престъпление в Наказателния кодекс, въпреки наличието на текста на чл. 308 и следващите текстове до чл. 316 включително, който текст по чл. 308 е твърде общ по наше мнение и следователно не обхваща специфичните случаи и възможните хипотези в пълнотата и разнообразието, в каквито е възможно да се срещнат в нашата практика. Поради това Наказателният кодекс трябва да бъде значително обогатен и текстът в тази негова част конкретизиран, така че да се въведе и предвиди специализирана и специфицирана хипотеза за наказателна отговорност и санкция с целта да се възпират или ограничават потенциални извършители. Криминализирането би следвало да бъде в няколко насоки и във всеки случай трябва да обхваща и включва:

- подробна характеристика на съдържанието на престъпното деяние (описание на престъпния състав) и квалификация по смисъла на НК на създаването (производството) на първични счетоводни документи от лица, които не са контрагенти в договорни отношения с купувач (клиент), каквито документи по

същество не отговарят на изискванията стопанската операция (продажба и др.) да бъде действително извършена;

- продажба и покупка на неистински първичен счетоводен документ (на) или от потенциален „ползвател“, както и използване на неистински първичен счетоводен документ за неправомерни цели, противозаконни по своята същност и с противообществени последици;
- подробно описание на гражданскоправните последици от престъпни действия като целенасочено и преднамерено съставяне, подписване, издаване, предоставяне или ползване на неистински първичен счетоводен документ, чрез който се оформя документално неосъществена, недействителна, фиктивна стопанска операция (например недействителна продажба или покупка или друго неправомерно деяние, водещо от своя страна до определена парична или друга транзакция в счетоводството) и други.

Такова деяние следва да бъде квалифицирано като общественоопасно по смисъла на Наказателния кодекс, за каквото трябва да бъде предвидена наказателна отговорност и санкция, адекватна по строгост на нанесената обществена вреда и на степента, в която са засегнати финансовите интереси на обществото, на държавата, данъкоплатците, осигурителите, кредиторите или на други страни.

„Ползватели“ на неистински първични счетоводни документи трябва да бъдат наказателноотговорни за извършване на общественоопасно деяние, когато такова деяние е в особено големи размери или с подчертан общественоопасен характер, каквато характеристика и специфицирана хипотеза случаи на недобри практики налагат да залегне в Наказателния кодекс. Предложението се прави не с критичен упрек към законотворците на миналото, а в дух на добронамереност и осъзната необходимост, *de lege ferenda*, с оглед на нова законова формулировка при бъдещо изменение и допълнение с цел усъвършенстване на Наказателния кодекс.

Вероятно засилването на наказателната репресия чрез внасяне на промени в релевантните норми и механизми на действие на национални правни инструменти и адаптирането им в по-висока степен към особеностите и спецификата на сложната социалноикономическа обстановка и съобразяването с обществените нагласи при бъдещо усъвършенстване на законодателството ще се окажат недостатъчно ефективни. Едва ли само с предвиждане и включване на специализиран и специфициран фактически правен/юридически състав, чрез който да бъде криминализирана прогресирала практика като „продажба“ и „покупка“ на фактури за фиктивни, недействителни, несъществуващи сделки и доставки, схеми за „източване“ на данъчен кредит, „снабдяване“ с протоколи за фиктивни дарения (от значение при данъчно преобразуване и определяне на данъчно облагаемата печалба) и други действия, целящи преднамерено манипулиране на счетоводен и данъчно облагаем финансов резултат, на данъчни и осигурителни задължения, биха настъпили съществени промени. Навярно бихме били повече оптимисти, отколкото реалисти, ако очакваме криминализирането на такива престъпни деяния да допринесе за осезаемо добър резултат и социален ефект в краткосрочна перспектива и да намери широк обществен отзвук. Забелязва се, че с въвеждане на допълнение към чл. 256 на Наказателния кодекс¹⁰, в сила от началото на 2021 г., се предприемат необходими стъпки в тази посока. Вероятно тази законодателна промяна няма да осигури пълната превенция срещу неправомерни действия и практики на съставяне, издаване или използване на неистински първични счетоводни документи, на документи с невярно съдържание, на преправени документи.

За такава превенция би могло да допринесе въвеждането на вътрешна система на предварителен контрол при изготвянето на първичната счетоводна документация, който да се изразява в превантивно използване на способи и средства от методологичен и технически характер, например създаване и снабдяване със специален кодиран знак с контролен номер издателите на фактури и други първични счетоводни документи, пораждащи за техните потребители (купувачи) права, задължения и отговорности; установяване на строг контрол върху снабдяването на предприятия, юридически и други лица, регистрирани по законов ред, с идентификационни знаци; засилване на насрещните проверки на достоверността на данните в първичните счетоводни документи над определена стойност (например 10 000 лв.) от органите на вътрешния одит и на Агенцията за държавна финансова инспекция; регистриране на издаваните първични счетоводни документи

¹⁰ Чл. 256. (Отм., ДВ, бр. 10 от 1993 г., нов, ДВ, бр. 62 от 1997 г., изм., ДВ, бр. 75 от 2006 г., в сила от 13.10.2006 г.) (1) (Доп., ДВ, бр. 103 от 2020 г., в сила от 01.01.2021 г.) Който чрез използване на документ с невярно съдържание или на неистински или преправен документ получи от държавния бюджет, от бюджета на държавното обществено осигуряване или от бюджета на Националната здравноосигурителна каса неследваща се парична сума в големи размери или даде възможност на друго лице да получи такава сума, се наказва с лишаване от свобода от две до осем години и глоба от хиляда до пет хиляди лева.

при издателите им с дата на регистрацията, регистрационен номер и стойност (сума) на стопанската операция; създаване на предпоставки за по-широко прилагане на Закона за електронния документ и електронните удостоверителни услуги. В насока превенция срещу финансовите престъпления през 2007 г. предложихме и подкрепихме идеята за забрана на разплащания в брой между юридически лица над определен размер, който да бъде установен със законов нормативен акт. Впоследствие ограничението бе въведено по законодателен ред. Съгласно последвали изменения на Закона за ограничаване на плащанията в брой, с който се уреждат ограниченията при плащанията в брой на територията на страната, максималната сума, която може да се плаща в брой бе намалена от 15 000 лева на 10 000 лева¹¹. С такива действия се целеше да се ограничава сивият сектор в националната икономика чрез последователно провеждане на държавна политика, която да насърчава отчитането на реалните обороти от стопанската дейност и същевременно да се стимулира използването на потенциала на банковата система.

5. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

През последните години в съдебната практика по граждански и наказателни дела се наблюдава тенденция от заинтересовани страни да се прилагат манипулирани или фалшифицирани първични счетоводни документи, които нарушения се установяват в процеса на извършване на съдебно-счетоводната и финансова експертиза. Задълбочаването на проблема обуславя и друга необходимост – от системно обучение за повишаване на специализираната подготовка, квалификацията и компетентността на съдебно-счетоводните експерти. Отмянето на нормативното изискване за полагане на подпис в случаите, определени в Закона за счетоводството, от страна на съставителите на първични счетоводни документи и от страна на лицата, които утвърждават съответните първични счетоводни документи, създаде предпоставки за широко използване на документи със съмнителна доказателствена стойност и сила. Липсата на име и фамилия на длъжностни лица, съставили и респективно получили съответния документ, затруднява разграничаването на персоналната отговорност. В много случаи в практиката съдебните състави не само са затруднени да установят персонална отговорност, съдебните състави са лишени от такава възможност. Съгласно Закона за счетоводството отговорността се носи от ръководителя на предприятието, а ръководителят на предприятието предвидливо е изпълнил изискванията от формална гледна точка, така че превантивно благоразумно се е защитил. „Ръководителят на предприятието: ... т. 8. отговаря за съхраняването на счетоводната информация по реда и в сроковете по раздел III – от ЗСч (авт. доб.); т. 9. определя реда и движението на счетоводните документи от момента на тяхното създаване или получаване в предприятието до момента на унищожаването или предаването им...“, ЗСч, чл. 16, ал. 1, т. 8 и т. 9. Други неудобства и затруднения в съдебната практика поражда обстоятелството, че в много случаи съставителят на първичния счетоводен документ е едно длъжностно лице, а материалната отговорност се носи от друго. Ползването на копия на първични счетоводни документи, които не са заверени, допълнително възпрепятства пълноценната работа на съдебните състави. Съществен е и проблемът за предаването, съхранението и унищожението на документите.

Негативните явления, които засягат финансовите интереси на обществото, държавата и Общността, към която страната се присъедини, будят безпокойство. Освен търсене на наказателна отговорност, която следва да бъде въведена с наказателно правни способности и средства, необходими са задълбочено обмислени, ефективни и ефикасни мерки за превенция срещу подготвените (от) и за такъв вид престъпни състави (деяния, извършени чрез използване на документи с невярно съдържание, неистински или преправени документи). С допълнително специализирано и специфицирано криминализиране на неправомерното деяние, каквото е съставянето, подписването или издаването на първичен счетоводен документ с невярно съдържание, на неистински или преправен документ, както и използването на неистински или преправен документ или на документ с невярно съдържание, а също и с очертаните насоки за превантивен вътрешен контрол, порочната практика, която продължава да съществува, вероятно би била ограничена. Най-малко за потенциални и настоящи фактически извършители или „консуматори“ на такива престъпления биха се явили известни „притеснителни“. Оттук и борбата срещу икономическите и в частност финансовите престъпления като явление, разклащащо устоите на държавата, би била значително улеснена така, както и целенасочените действия на оторизираните от държавата и от Общността институции и органи – тактиката и стратегията за разкриването и доказването на такива престъпления биха били усъвършенствани и обективно подпомогнати.

¹¹ Обн., ДВ, бр. 95 от 2015 г., в сила от 01.01. 2016 г.

ЛИТЕРАТУРА

- Accountancy Europe (2017). Auditor's role in fighting against financial crime. Standing up to fraud, corruption and money laundering, December 2017.
- Accountancy Europe (2020). The EU's fight against financial crime: Diving into the Anti-Money Laundering Action plan, June 2020, Brussels.
- Consolidated text of January 1, 2022 of Commission Regulation (EC) No 1126/2008 of 3 November 2008 adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council (Text with EEA relevance).
- Eurojust European Union Agency for Criminal Justice Cooperation, Eurojust Criminal Justice across Borders 2002 – 2022, Eurojust Annual Report 2021: 20 years of criminal justice across borders, March 2, 2022.
- Eurojust European Union Agency for Criminal Justice Cooperation, Eurojust Annual Report 2020: Criminal justice across borders in the EU, March 23, 2021.
- Eurojust: The European Union's Judicial Cooperation Unit, Eurojust Annual Report 2018, March 27, 2019.
- European Commission (2020). Communication from the Commission to the European Parliament, the European Council, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions on the EU Security Union Strategy, July 24, 2020, Brussels.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), International Federation of Accountants (IFAC) 2016-2017 © 2017 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2016-2017 Edition (Part I).
- Office européen de lutte antifraude (OLAF) European Anti-Fraud Office, The OLAF report 2020, Twenty-first report of the European Anti-Fraud Office, 1 January to 31 December 2020.
- Pete, B. (2020). Tax Fraud as Security Threat. Economic Archive, 2020(4), pp. 70-84.
- Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 26 юни 2013 година относно годишните финансови отчети, консолидираните финансови отчети и свързаните доклади на някои видове предприятия и за изменение на Директива 2006/43/ЕО на Европейския парламент и на Съвета и за отмяна на Директиви 78/660/ЕИО и 83/349/ЕИО на Съвета.
- Директива 2014/95/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 22 октомври 2014 година за изменение на Директива 2013/34/ЕС по отношение на оповестяването на нефинансова информация и на информация за многообразието от страна на някои големи предприятия и групи.
- Закон за електронния документ и електронните удостоверителни услуги, загл. изм., ДВ, бр. 85 от 2017 г.
- Закон за счетоводството, в сила от 01.01.2016 г., Обн. ДВ. бр.26 от 2 април 1968г., с множество изм. и доп., посл. изм. и доп. ДВ. бр.19 от 5 март 2021 г.
- Илиев, П. (2019). Вътрешен контрол и одит, научен редактор – проф. д-р С. Ракарова, София, 2019.
- Илиев, П., и др. (2020). Икономически измами и злоупотреби и превенция срещу тях, Научен електронен архив на НБУ, София.
- Консолидиран текст към 1 януари 2022 година на Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета от 19 юли 2002 година за прилагането на международните счетоводни стандарти.
- Наказателен кодекс, в сила от 01.05.1968 г., с множество попр., изм. и доп., посл. изм. ДВ. бр. 84 от 8 октомври 2021 г.
- Национална стратегия за превенция и борба с нередностите и измамите, засягащи финансовите интереси на Европейския съюз за периода 2014 – 2020.
- Орешкова, Х. (2007). Проблемът за първичното счетоводно документиране и борбата срещу финансовата престъпност у нас. Юбилейна международна научна конференция „Теория и практика на финансовите престъпления“, 2007 г., Университетско издателство „Стопанство“, 2007, С., с. 195 – 201.
- Петев, Б. (2020). Данъчните измами – заплаха за сигурността. Народно стопански архив, брой 4, с. 76-94.
- Сова, К. (1972). Счетоводната отчетност като информационна система на предприятието. Международен симпозиум „Счетоводната отчетност в системата на икономическата информация“, 1972 г., Свищов.
- Сталев, Ж. (2000). Българско гражданско процесуално право. София: Издателство „Сиела“.
- Ценова, Л. (2003). Доказателствената сила на счетоводните документи в съдебната практика. Делова седмица, бр. 28, 30 юни – 6 юли, 2003 г.