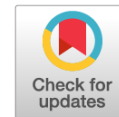


Ответственность за совершение преступлений бухгалтерского учета в уголовном законодательстве Финляндии и России



Жилкин В.А.,

доктор юридических наук,
юридическая фирма Кари Корхонен, Хельсинки
E-mail: info@lawcenter.fi

***Аннотация.** В статье рассматривается ответственность и наказание за нарушение правил бухгалтерского учета Финляндии и России. Подписанное 87 странами соглашение «Multilateral Competent Authority Agreement» обеспечит последовательное внедрение в международную практику обмена налоговой информацией о прибылях и уплаченных налогах. Современный аудит разработал методики выявления фактов мошенничества с финансовой отчетностью и обеспечения экономической безопасности.*

***Ключевые слова:** бухгалтерские преступления, бухгалтерский учет, международные стандарты аудита, уголовное право, международное право.*

О б актуальности данной темы говорит результат проверки Счетной палаты Российской Федерации, в результате которой выявлены масштабные нарушения в федеральных органах государственной власти при составлении бухгалтерской и бюджетной отчетности в 2015 г. Только нарушений бухгалтерской и бюджетной отчетности было обнаружено на сумму 100 млрд руб.¹

Также в пресс-релизе налогового управления Финляндии от 30.03.2016 сообщается об увеличении числа крупных экономических преступлений. Например, количество сообщений о тяжких преступлениях налогового мошенничества и тяжких преступлениях недобросовестности должника, основанных на сокрытии данных в бухгалтерии, увеличилось более чем на 22% в период с 2012 по 2015 год. В 2015 г. налоговое управление подало 543 заявлений на расследование преступлений, из которых более 82% касалось бухгалтерских и налоговых преступлений.

Следует отметить, что Апелляционный суд Хельсинки в период 01.01.2010-15.12.2016 рассмотрел 283 дела по тяжким бухгалтерским преступлениям².

По данным налогового управления в 2015 г. в судах Финляндии было вынесено 272 обвинительных приговоров и 29 оправдательных. Полиция Финляндии в 2015 г. зарегистрировала 1842 заявления о расследовании экономических преступлений, что явилось рекордным числом за последние десять лет. Количество бухгалтерских преступлений составило 341,

тяжких бухгалтерских преступлений 474, в результате общее количество тяжких налоговых преступлений возросло на 33,8% по сравнению с предыдущим 2014 г.

Дополнительно к уголовным наказаниям в 2015 г. решениями судов в Финляндии было вынесено 368 запретов на занятие предпринимательской деятельностью; в марте 2016 г. общее количество действующих запретов составило рекордное количество 189, средняя продолжительность которых составляла 4 года.

Изменение криминогенных проявлений в сфере экономики, финансирования терроризма и отмывания денежных средств потребовали своевременного совершенствования уголовно-правового регулирования, устранения пробелов и соответствия международным стандартам бухгалтерской отчетности. В 2016 г. в Парламент Финляндии было представлено рекордно большое количество законодательных предложений, большая часть из которых касалась конституционных проблем.

В статье представлены последние изменения в законодательстве России, Финляндии, европейских стран и США за период 2015-2016 гг., связанные с имплементацией Стандарта CRS в законодательство этих стран, и изменения уголовного и административного национального законодательства.

Закон о бухгалтерском учете Финляндии (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336) с дополнениями от 30.12.2015/1620, так же как и Федеральный закон Российской Федерации от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» приведены в соответствие с международным стандартом бухгалтерской отчетности.

В январе 2016 г. 31 страна, в том числе Финляндия и Россия (в мае 2016 г.), подписали соглашение Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA) об автоматическом обмене налоговой

¹ Счетная палата выявила нарушения в органах власти на 100 млрд руб. 14.11.2016. https://www.gazeta.ru/business/news/2016/11/14/n_9330635.shtml (дата обращения 15.12.2016).

² Ответ на запрос автора из Апелляционного суда Хельсинки от 19.12.2016.

информацией, по которому международные компании обязаны подавать информацию о своих прибылях и уплаченных налогах в каждой стране, где ведут свой бизнес. Данное соглашение обеспечит последовательное внедрение в международную практику стандартов регулирования трансфертного ценообразования, которые были относительно недавно разработаны в рамках Плана по противодействию размыванию налоговой базы и перемещению прибыли «BEPS» (в том числе п. 13). В декабре 2016 г. данное соглашение было подписано уже 87 странами.

Обмен налоговой информацией должен быть осуществлен в течение 9 месяцев после окончания календарного года, за который предоставляется информация.

Многостороннее соглашение компетентных органов Multilateral Competent Authority Agreement и Единый стандарт отчетности по автоматическому обмену информацией о финансовых счетах (Common Reporting Standard — CRS) были разработаны на основании ст. 6 Конвенции о взаимной административной помощи по налоговым делам 1988 г. (в редакции Протокола 2010 г.). Пробным камнем, разрушившим принципиальные подходы к банковской тайне, стал американский закон о налогообложении иностранных счетов FATCA, который предусматривает раскрытие информации об американских налогоплательщиках финансовыми институтами по всему миру.

В марте 2015 г. вступило в силу подписанное между США и Финляндией соглашение FATCA о ежегодном автоматическом обмене информацией о налогообложении, начиная с 2014 г.

Также Европейская комиссия приняла предложение о внесении изменений в Положение о борьбе с отмыванием денег и финансированием терроризма 07/05/2016. Целью директивы являются законодательные меры для более эффективного предотвращения финансирования терроризма, а также для обеспечения прозрачности сделок и финансовой отчетности и доступа к регистру информации о бенефициарных владельцах компаний.

Внедрение CRS коснулось прежде всего организаций финансового рынка, работающих на территории стран-участниц, которые будут обязаны идентифицировать среди своих клиентов иностранных налогоплательщиков, а также передавать в налоговые органы относящуюся к ним информацию. Также CRS коснется клиентов организаций финансового рынка, чья информация теперь может стать доступной налоговым органам государства их резидентства.

Объём информации, подлежащей обмену, строго определён Стандартом CRS. На начальном этапе Стандарт CRS имеет временную проблему вступления в силу — в ряде стран, напри-

мер, в Финляндии, соглашение вступает в силу с сентября 2017 г., в России и еще в 33 странах — с сентября 2018 г. По этой причине неизбежны трудности, связанные с имплементацией Стандарта CRS в национальные законодательства. Несвоевременное внесение изменений в национальные законы, принятие подзаконных актов и разъяснений регуляторов и иные юридические и технические препятствия могут затруднить практическое осуществление обмена информацией в указанные сроки с охватом всех участвующих юрисдикций. Автоматический обмен налоговой информацией является одним из альтернативных источников информации, с помощью которого налоговые органы стран-участниц смогут установить факт наличия у налогового резидента незадекларированного счёта в иностранном банке или незадекларированной иностранной компании.

Практически все правовые системы стран Европы относят к числу опасных преступлений нарушения бухгалтерского учета, уничтожение, сокрытие или подлог учетных документов, а также несвоевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности, устанавливая за их совершение строгое наказание.

Например, ст. 222 УК Литовской Республики за нарушение правил бухгалтерского учета предусматривает наказание в виде лишения свободы на срок до четырех лет. Статья 223 УК Литовской Республики предусматривает лишение свободы на срок до двух лет за халатное ведение бухгалтерского учета и указывает на обязанность в установленном юридическими актами порядке вести бухгалтерский учет и хранить документы бухгалтерского учета в течение установленного законами срока.

Новая редакция (от 01.04.2013) Уголовного закона Латвийской Республики предусматривает лишение свободы сроком до 1 года за нарушение правил ведения документов бухгалтерского учета, годовых отчетов и статистической информации. Если эти деяния причинили существенный ущерб государственной власти или охраняемым законом интересам лица, предусмотрено наказание лишением свободы на срок до трех лет, и если деяние совершено из корыстных побуждений — лишение свободы на срок до 5 лет.

Вступившая в силу с 01.01.2015 ст. 381.1 Пенитенциарного кодекса Эстонской Республики предусматривает тюремное заключение сроком до одного года за заведомое нарушение требований организации бухгалтерского учета либо заведомо незаконное уничтожение, сокрытие или повреждение бухгалтерских документов либо непредставление данных или представление неверных данных в бухгалтерских документах, значительно затруднившее получение обзора имущественного положения лица, обязанного вести бухгалтерский учет.

Более полное и точное требование обязанности ведения бухгалтерской отчетности предусматривает ст. 283b Уголовного кодекса Федеративной Республики Германии, в том числе наказание за не составление баланса имущества или не проведение инвентаризации в указанное время.

Во Франции Общий кодекс о налогах предусматривает уголовную ответственность за сокрытие бухгалтерских данных, совершенное путем обмана. Законом предусмотрено наказание в виде штрафа или лишения свободы на срок от одного года до пяти лет.

Уголовный кодекс Финляндии предусматривает уголовное наказание за полное или частичное невыполнение обязанностей ведения бухгалтерского учета или не составление финансового отчета (ст. 30 9 §). Статья 30 9a § определяет за злостное нарушение правил бухгалтерского учета уголовное наказание от 4 месяцев до 4 лет лишения свободы. Уголовным кодексом Финляндии отдельно предусмотрено наказание за непреднамеренное бухгалтерское преступление в виде лишения свободы сроком до 2 лет за полное или частичное невыполнение обязанностей ведения бухгалтерского учета, составления годовой отчетности или ее утерю (ст. 30 10 §).

В Финляндии в соответствии с Законом об акционерном обществе Совет директоров (Правление) несет ответственность за управление компанией и за надлежащую организацию её деятельности. Правление несет ответственность за то, чтобы контроль бухгалтерского учета и управления финансами были организованы надлежащим образом (гл. 6, § 2).

Исполнительный директор отвечает за то, чтобы бухгалтерский учет общества велся в соответствии с законом и финансовое управление было организовано соответствующим образом.

В судебной практике рассмотрения бухгалтерских преступлений в Финляндии признать вину бухгалтера возможно, если ошибки бухгалтера в составлении финансовой отчетности нанесли ущерб компании или если ответственность за бухгалтерские преступления является солидарной с ответственным членом правления.

Вину исполнительного директора возможно признать в случае, если признаком преступления является умысел с целью получения экономической выгоды. Как видно из практики рассмотрения таких дел исполнительный директор ссылается на исполнение предписанных в трудовом договоре обязанностей и выполнение поручений правления, в том числе устных.

При рассмотрении экономических преступлений, в частности, налоговых и бухгалтерских, дополнительно суд может вынести решение о запрете на занятие предпринимательской деятельности сроком от 3 до 7 лет.

В период с 01.01.2015 по 30.06.2016 Верховный Суд Финляндии вынес 2 решения по бухгалтерским преступлениям, 5 решений по тяжким бухгалтерским преступлениям и выдал 47 разрешений на рассмотрение дела. Для сравнения по тяжким налоговым преступлениям Верховный Суд Финляндии за этот же период вынес 3 решения и выдал 23 разрешения на рассмотрение дела³.

Например, в деле ККО:2015:88 Верховный Суд Финляндии определил, что Н.К. являлся единственным членом правления, владельцем полного пакета акций и имел фактическую власть принятия решений в фирме и он предоставил ложные и недостоверные сведения о финансовом положении общества на общую сумму около 30 тыс. евро. Уездный суд вынес решение о запрете на предпринимательскую деятельность сроком на 4 года. Апелляционный суд это решение отменил. Верховный Суд уменьшил срок условного тюремного наказания, а в части требования запрета на занятие предпринимательской деятельностью определил, что запрет на ведение коммерческой деятельности означает весьма существенное нарушение свободы лица и поэтому его следует применять только в тех случаях, когда защита кредиторов, сторон договора и выгодоприобретателей может рассматриваться как явная необходимость⁴.

Из изученных 283 решений Апелляционного суда Хельсинки по тяжким бухгалтерским преступлениям, вынесенных в 2016 г., можно сделать определенный вывод, что независимо от суммы причиненного ущерба прокуратуры не во всех случаях требуют запрета на занятие предпринимательской деятельностью и сроков наказания. В частности, при сумме причиненного ущерба более 360 тыс. евро уездный суд приговорил к условному тюремному наказанию, не рассматривая требования на запрет предпринимательской деятельности. Апелляционный суд Хельсинки оставил приговор в силе⁵.

Уездный суд Хельсинки 17.12.2015 оправдал М.С., обвиняемого в тяжком преступлении бухгалтерского учета и тяжком преступлении налогового мошенничества. Прокурор потребовал пересмотра дела. Апелляционный суд Хельсинки признал М.С. виновным по обоим статьям обвинения как ответственного за ведение бухгалтерии и выплаты обязательных страховых отчислений с заработной платы, который полностью пренебрег ведением финансовой отчетности и составлением годового отчета. На счета инди-

³ Ответ на запрос автора из канцелярии Верховного Суда Финляндии от 08.12.2016.

⁴ Решение Верховного суда Финляндии ККО:2015:88 от 4.12.2015.

⁵ Решение Апелляционного суда Хельсинки R15/2030 от 20.05.2016.

видуального частного предприятия поступило и было снято более миллиона евро, и в результате совершенного преступления получена значительная выгода. Апелляционный суд приговорил М.С. к условному тюремному наказанию и обязал выплатить причиненный ущерб в пользу государства⁶. Несмотря на значительную сумму ущерба, прокурор не требовал запрета на предпринимательскую деятельность.

С другой стороны, при сумме ущерба налогового ведомству 24.005 евро уездный суд города Эспоо приговорил Н.С. к запрету на ведение предпринимательской деятельности сроком на три года. Суд определил, что Н.С. полностью пренебрег требованиями бухгалтерского учета. Апелляционный суд Хельсинки оставил в силе запрет на предпринимательскую деятельность, снизив условный срок наказания до 1 года и 2 месяцев⁷.

Безусловно, весьма существенным дополнением стал подписанный Президентом РФ Федеральный закон от 30.03.2016 № 77-ФЗ, который внес изменения в Кодекс РФ об административных правонарушениях в части ужесточения ответственности за грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету (ст. 15.11 КоАП РФ). Закон расширил перечень грубых нарушений, а также позволил дисквалифицировать должностное лицо компании за грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету.

К ответственности по ст. 15.11 КоАП РФ подлежат привлечению должностные лица. К должностным лицам могут быть отнесены руководитель компании и главный бухгалтер (или иное лицо, на которое возложено ведение бухгалтерского учета), которые отвечают за надлежащую организацию ведения бухгалтерского учета, хранение документов бухгалтерского учета и ведение бухгалтерского учета. Должностное лицо налогового органа направляет протокол судье, так как дело об административном правонарушении подлежит рассмотрению судьей (и в случае применения ответственности в виде штрафа, и при назначении наказания в виде дисквалификации должностного лица).

Срок привлечения к ответственности должностного лица в виде дисквалификации составляет один год. Практика применения такого вида административного наказания, как дисквалификация, по иным статьям КоАП РФ показывает, что в большинстве случаев данный вид наказания накладывается на руководителей компаний и реже на иных должностных лиц компаний.

На 22.03.2016 в Реестр дисквалифицированных лиц, размещенный на официальном сайте

ФНС РФ, включено 2175 должностных лиц, более 90% из которых руководители.

Для сравнения в Финляндии в марте 2016 г. данный запрет действовал в отношении 189 лиц.

Руководитель экономического субъекта в соответствии с ч. 3 ст. 7 Федерального закона «О бухгалтерском учете» обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета. Организацию ведения бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета законодатель возложил на руководителя экономического субъекта.

В части требований к главному бухгалтеру или иному должностному лицу, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, Федеральный закон РФ от 02.07.2013 № 185-ФЗ устанавливал требования: иметь высшее образование; иметь стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее трех лет из последних пяти календарных лет, а при отсутствии высшего образования в области бухгалтерского учета и аудита — не менее пяти лет из последних семи календарных лет; не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

Верховный Суд РФ решением от 22.10.2014 постановил, что действующее законодательство, регулирующее отношения, связанные с организацией бухгалтерского учета в РФ, в том числе с установлением требований к образованию и стажу лица, назначаемого на должность главного бухгалтера, иного должностного лица, на которого возлагается ведение бухгалтерского учета, либо лица, с которым экономический субъект заключает договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, не предусматривает такого требования к главному бухгалтеру, как наличие высшего специального образования, а также не предусматривает возможность назначения на должность главного бухгалтера лица, не имеющего высшего специального образования, при наличии у него стажа работы по специальности не менее трех лет по решению вышестоящего органа⁸.

Федеральным законом от 22.10.2014 № 308-ФЗ в ст. 140 и 144 УПК РФ были внесены существенные изменения, позволяющие возбуждать уголовные дела о налоговых преступлениях без проведения налоговой проверки в рамках налогового законодательства и наличия решения налогового органа, свидетельствующего о наличии у налогоплательщика недоимки.

⁶ Решение Апелляционного суда Хельсинки R16/358 от 10.11.2016.

⁷ Решение Апелляционного суда Хельсинки R16/1226 от 31.03.2016.

⁸ Решение ВС РФ от 22 октября 2014 г. № АКПИ14-965.

Согласно ст. 198 УК РФ предусмотрена уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица в виде лишения свободы сроком до одного года. Федеральным законом от 24.11.2014 № 376-ФЗ (ред. от 15.02.2016) установлено, что за деяния, связанные с неуплатой или неполной уплатой сумм налога в результате не включения в налоговую базу контролирующего лица в 2016 и 2017 годах прибыли контролируемой иностранной компании, уголовная ответственность не наступает, если ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме.

Также важно отметить, что с 15.07.2016 ст. 199 Уголовного кодекса РФ действует в новой редакции. В связи с изменениями выросла сумма недоимки, за которую бухгалтера могут привлечь к уголовной ответственности. Указанный закон повысил пороги крупного и особо крупного ущерба для отдельных составов преступлений в сфере экономической деятельности.

Следует отметить, что после принятия закона Сарбейнса-Оксли в США существенно повысились требования к финансовой отчетности и к процессу её подготовки⁹. Закон был принят в результате анализа причин возникновения многочисленных скандалов с отчетностью крупных компаний Enron и WorldCom и повысил доверие инвесторов к финансовой отчетности.

В международном стандарте аудита 240 «Ответственность аудитора в отношении мошенничества в ходе аудита финансовой отчетности» четко определено, что искажения в бухгалтерской отчетности могут возникать в результате мошенничества или ошибки. Фактором отделения мошенничества от ошибки является преднамеренное или непреднамеренное действие, вызывающее искажения финансовой отчетности.

Важно отметить, что достоверность бухгалтерской отчетности в Российской Федерации за 2016 г., независимо от применяемых стандартов подготовки отчетности (РСБУ или МСФО), будет подтверждаться по международным стандартам аудита (ISA). Приказом Минфина РФ от 23.11.2016 № 215н международные стандарты финансовой отчетности введены в действие на территории Российской Федерации.

Также в соответствии с приказами Минфина России № 192н и № 207н с 2017 г. в России начинают применяться международные стандарты аудита.

Тем не менее, крупномасштабные исторические примеры последних лет наглядно показывают, что факторы экономического развития не находятся в прямой зависимости от качества правовой системы.

Следует сослаться на мнение некоторых авторов, которые считают, что серьезным препятствием для возбуждения и расследования экономических преступлений в России является действующая формулировка ст. 90 УПК РФ, определившая преюдицию обстоятельств, установленных не только вступившим в законную силу приговором, но и иными вступившими в законную силу решениями суда, принятыми в рамках гражданского, арбитражного или административного судопроизводства.

В этой связи следует напомнить Постановление Конституционного Суда РФ от 21.12.2011, который признал, что конституционно-правовой смысл положений ст. 90 УПК РФ, является общеобязательным и исключает любое иное их истолкование в правоприменительной практике¹⁰. То есть приговор не может предрешать выводы суда, осуществляющего судопроизводство по другому уголовному делу, о том, содержит ли деяние признаки преступления, а также о виновности обвиняемого, — эти выводы должны основываться на всей совокупности исследованных по уголовному делу доказательств; признание за вступившим в законную силу судебным приговором преюдициального значения при рассмотрении другого уголовного дела не препятствует правильному и своевременному осуществлению правосудия по уголовным делам, исходя из требований Конституции РФ, в том числе принципа презумпции невиновности лица.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод, что в связи с имплементацией Стандарта CRS в национальные законодательства появятся трудности и потребуются устранение юридических и технических препятствий для практического осуществления обмена информацией в указанные сроки с охватом всех участвующих юрисдикций. В частности, при обсуждении проекта федерального закона «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» в связи с реализацией международного автоматического обмена информацией о финансовых счетах уже возникает много вопросов, каким образом должны быть реализованы требования CRS российскими организациями с 01.01.2017 г. Необходимо отметить, что законопроект устанавливает только основные положения в отношении автоматического обмена информацией, отсылая к нормативным правовым актам, которые еще не приняты Правительством РФ по согласованию с Банком России.

Такие же значительные изменения в Налоговый кодекс Финляндии вступают в силу с 01.01.2017 в соответствии с внесенными и одобренными предложениями (HE 29/2016)

⁹ Sarbanes-Oxley Act. Enacted July 30, 2002 by the 107th United States Congress.

¹⁰ Постановление Конституционного Суда РФ от 21.12.2011 № 30-П // СПС «КонсультантПлюс».

21.06.2016 Парламентом Финляндии об обязательной отчетности и декларировании налогов и отчетности работодателя в электронной форме.

Проведенный анализ совокупности внесенных изменений в законодательство Российской Федерации и Финляндии позволяет сделать вывод о том, что законодатели привели национальное законодательство в соответствии с международным стандартом бухгалтерской отчетности и определили главные цели налоговых и следственных органов, призванных осуществлять борьбу с лицами, совершившими преступления нарушения бухгалтерского учета.

Список литературы

1. Постановление Конституционного Суда РФ от 21.12.2011 № 30-П // СПС «КонсультантПлюс».
2. Решение ВС РФ от 22.10.2014 № АКПИ14-965 // <http://www.supcourt.ru/index.php> (дата обращения 10.12.2016).
3. Решение Верховного Суда Финляндии ККО:2015:88 от 4.12.2015.
4. Решение Апелляционного суда Хельсинки R16/358 от 10.11.2016.
5. Решение Апелляционного суда Хельсинки R16/2030 от 20.05.2016.
6. Решение Апелляционного суда Хельсинки R16/1526 от 31.03.2016.
7. Счетная Палата выявила нарушения в органах власти на 100 млрд. руб. // Русская газета. 2016. 14 нояб.; https://www.gazeta.ru/business/news/2016/11/14/n_9330635.shtml (дата обращения 15.12.2016).
8. Sarbanes-Oxley Act. Enacted July 30, 2002 by the 107th United States Congress.

Responsibility for Committing Accounting Offenses in the Criminal Law with Finland and Russia as an Example

Jilkin V.A.,
Doctor of Law, Law Office Kari Korhonen, Helsinki
E-mail: info@lawcenter.fi

Abstract. *This article discusses the responsibility and punishment for violation of accounting rules in Finland and Russia. Multilateral Competent Authority Agreement, signed by 87 countries, will ensure consistent practical implementation of international tax information exchange on income and taxes paid. Modern audit has developed methods for detection of fraudulent financial reporting and provision of economic security.*

Keywords: *accounting offenses, accounting, international standards on auditing, criminal law, international law.*

References

1. Postanovlenie Konstitutsionnogo Suda RF ot 21.12. 2011 № 30-P // SPS «KonsultantPlyus».
 2. Reshenie VS RF ot 22.10.2014 № АКПИ14-965 // <http://www.supcourt.ru/index.php> (data obrascheniya 10.12.2016).
 3. Reshenie Verkhovnogo Suda Finlyandii KKO:2015:88 ot 4.12.2015.
 4. Reshenie Apellyatsionnogo suda Khelsinki R 16/358 ot 10.11.2016.
 5. Reshenie Apellyatsionnogo suda Khelsinki R 16/2030 ot 20.05.2016.
 6. Reshenie Apellyatsionnogo suda Khelsinki R 16/1526 ot 31.03.2016.
 7. Schetnaya Palata vyyavila narusheniya v organakh vlasti na 100 mlrd. rub. // Russkaya gazeta. 2016. 14 noyab.; https://www.gazeta.ru/business/news/2016/11/14/n_9330635.shtml (data obrascheniya 15.12.2016).
 8. Sarbanes-Oxley Act. Enacted July 30, 2002 by the 107th United States Congress.
-
-
-