

УДК 343.98

Ж.И. Ковзан, адъюнкт научно-педагогического факультета Академии МВД Республики Беларусь
(e-mail: Jane_2007@mail.ru)

СЛЕДЫ ПРЕСТУПЛЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Изучаются вопросы осмотра бухгалтерских документов и возможности применения финансово-экономических знаний в процессе их исследования. Проведена попытка определения этапов осмотра, предлагается авторское видение особенностей применения экономических методов.

Ключевые слова: следователь, финансово-экономические знания, данные бухгалтерского учета, методы, осмотр.

Анализ уголовных дел и экспертных заключений показал, что раскрытие, расследование и предупреждение экономических преступлений невозможно без проведения исследования данных бухгалтерского учета – носителей следов преступных деяний.

Одной из форм процессуального изучения бухгалтерских документов является осмотр, который позволяет следователю окунуться в атмосферу события, используя свои органы чувств, воспринять осматриваемый объект [1, с. 44]. Согласно уголовно-процессуальному законодательству под ним понимается обозрение, обследование, обнаружение, восприятие и фиксация следователем, лицом, производящим дознание, обстоятельств (состояний, свойств, особенностей, признаков материальных объектов), которые выявлены и предположительно связаны с совершенным преступлением или общественно опасным деянием [2, с. 577–578].

Объектами осмотра по экономическим преступлениям могут быть помещения, предметы, документы и т. д. В зависимости от вида объекта осмотра используются знания из определенных отраслей науки. Например, для исследования бухгалтерских документов могут использоваться знания в области почерковедения, экономики, химии, физики и т. д. Опрос правоохранительных органов показал, что 80,3 % из них считают, что наиболее часто при проведении осмотра бухгалтерских документов требуются знания в области экономики (в том числе и финансово-экономические).

Вопросами применения экономических знаний занимались многие ученые. В частности, особенности применения этих знаний сотрудниками органов уголовного преследования при проведении осмотра рассматривались в работах Н.С. Бондаревской, С.Г. Еремина, Я.М. Козицина, Е.С. Лехановой, С.Б. Россинского, Е.Г. Сахарова, Ю.С. Степашенко, А.А. Хмырова, С.С. Чернова, Д.Г. Цыпаркова, Г.А. Шумака и др. Ученые отмечают, что с помощью осмотра можно решить широкий спектр криминалистических задач: обнаружить следы подлога, выдвинуть версии о времени и месте, характере события, конкретных действиях и способе преступного деяния, определить цель и мотивы совершенного преступления, а также смягчающие (погашение долга, возмещение вреда и т. д.) и отягчающие (совершение нескольких злоупотреблений, особо крупный размер недостачи и т. д.) ответственность обстоятельства, установить доказательственные перспективы материалов, полученных в ходе поисковой деятельности, а также свидетелей и подготовиться к их допросу, определить круг вопросов, подлежащих разрешению в рамках проверки (ревизии) или экспертизы [3–6].

Осмотр документов – особо значимая процедура при расследовании преступлений в сфере экономики, так как может позволить установить отдельные факты произошедшего события. От результатов проведенного осмотра во многом зависит получение доказательственной информации и информации, необходимой для проведения иных процессуальных действий [7, с. 50].

Всю работу следователя по осмотру данных бухгалтерского учета можно разделить на три этапа: подготовка к осмотру, проведение осмотра, фиксация результатов осмотра.

В зависимости от задач проводимого расследования следователь определяет объем и направления осмотра бухгалтерских документов. В этой связи перед проведением осмотра целесообразно ознакомиться с обстоятельствами преступного деяния: способом его совершения и сокрытия, характером, масштабами и длительностью совершения преступной деятельности [8, с. 25]. Затем определяются особенности документооборота, предопределяемые организационно-правовой формой субъекта хозяйствования. Уяснение указанных выше вопросов позволяет определить перечень документов, подлежащих осмотру.

Таким образом, подготовка к осмотру предполагает: изучение обстоятельств преступного деяния, ознакомление с документооборотом субъекта хозяйствования, определение списка необходимых документов для осмотра и сопоставление его с имеющимися документами, выяснение причин отсутствия каких-либо документов (при наличии такой необходимости).

Определившись со списком документов, подлежащих осмотру, необходимо перейти к непосредственному исследованию бухгалтерских документов.

Так, 68,3 % опрошенных сотрудников органов, осуществляющих уголовное преследование, отметили, что методы исследования бухгалтерских документов, используемые при осмотре, разработаны учеными преимущественно для специалистов в области экономики. При этом они не отрицают возможности применения названных методов ими в несколько видоизмененном виде. Это обусловлено различной компетенцией следователей и специалистов, экспертов. Первые могут лишь осмотреть документ и выявить в нем недостатки, касающиеся формы документа, способов записи, элементов оформления и т. д., а специалист и эксперт не только осматривают, но и проверяют соблюдение порядка ведения учета, отсутствие или наличие фактов нарушения требований законодательства при его составлении и др. В этой связи представляется целесообразным рассмотреть вопрос об особенностях применения методов исследования бухгалтерских документов при осмотре.

Обращаясь к общему порядку проведения осмотра, необходимо отметить, что на его первом этапе проводится исследование отдельных бухгалтерских документов путем проведения формальной, нормативной и арифметической проверок.

При осуществлении формальной проверки первое, на что следователю следует обратить внимание, это внешний вид и содержание документа, детальное изучение которого может позволить обнаружить в нем сведения и элементы, противоречащие друг другу. В частности, необходимо изучить реквизиты документа. Даты изготовления и составления документа, так как они могут не сходиться: документ может быть датирован ранее, чем выпущен к нему бланк. Это свидетельствует о нереальности совершения указанной в документе финансово-хозяйственной операции [9, с. 55; 10, с. 89] и необходимости проведения исследования взаимосвязанных документов. Отсутствие в документе каких-либо сведений: наименования, даты его составления, названия субъекта хозяйствования, участвующего в совершении операции, содержания и основания отраженной финансово-хозяйственной операции, ее оценка, лицах, ответственных за нее, свидетельствуют о нарушении требований законодательства о бухгалтерском учете и отчетности, а также о возможных злоупотреблениях. Например, отсутствие подписи одного из участников финансово-хозяйственной операции может указывать на ее фиктивность. В этих ситуациях исследуются все функциональные зависимости с данным документом. Наличие на документе подчисток может свидетельствовать о недостоверности внесенных в него данных. С целью установления изменений, которые были произведены в документе, может назначаться технико-криминалистическая экспертиза документов.

Так, по реальному уголовному делу следователем управления Следственного комитета по Минской области для установления отдельных фактов с помощью формальной проверки были исследованы товарно-транспортные накладные на предмет наличия в них всех необходимых реквизитов. В результате было обнаружено отсутствие подписей покупателей на некоторых из них, дат реализации товаров и иных реквизитов. Наличие указанных признаков поставило под сомнение реальность отраженных операций в бухгалтерских документах. С целью выяснения вопросов, касающихся учета сомнительной операции, было назначено проведение экономической экспертизы [11].

Таким образом, наличие неточностей в оформлении бухгалтерских документов может свидетельствовать как об отклонениях формального порядка (небрежное заполнение документа), так и о нарушениях, вызванных незаконностью совершения финансово-хозяйственной операции или ее неправильным отражением в бухгалтерском учете.

Осуществление нормативной проверки, в свою очередь, может позволить установить незаконность совершенной финансово-хозяйственной операции. Документы, правильные по форме, могут содержать финансово-хозяйственные операции, основания совершения которых противоречат требованиям законодательства (законам, нормативным актам, инструкциям, правилам, ГОСТам, ТУ и т. д.) [12, с. 25].

В качестве примера можно привести следующее уголовное дело. Следователь Ленинского районного отдела управления Следственного комитета по Минску провел сравнение договорной и рыночной цен на товар, в результате чего были выявлены нарушения норм Указа Президента от 17 ноября 2008 г. № 618 «О государственных закупках в Республике Беларусь». В частности, не осуществлена процедура выбора поставщика путем проведения открытого конкурса, чем был причинен ущерб организации, выразившийся в излишне уплаченных денежных средствах. Для определения размера упущенной выгоды была назначена экономическая экспертиза [13].

Таким образом, нормативная проверка позволяет выявлять отклонения формального порядка – нарушения, связанные с незаконным совершением финансово-хозяйственной операции. Однако имеются объективные причины ограничения использования данного метода. Такая особенность обусловлена не только наличием большого числа действующих правил оформления различных учетных документов, но и необходимостью знания нормативного материала, относящегося к экономике, технологии, товароведению и другим научным областям [14, с. 161].

Согласно требованиям законодательства о бухгалтерском учете и отчетности все финансово-хозяйственные операции в бухгалтерском учете отражаются в натуральных и стоимостных показателях или в стоимостных показателях. Периодически производится подсчет итоговых значений в бухгалтерских документах, а на счетах – обороты и сальдо. При проведении осмотра бухгалтерских документов следователю необходимо иметь в виду, что таксировка может осуществляться недобросовестно с целью совершения преступного деяния. Для выявления таких фактов используется арифметическая проверка, предполагающая проведение пересчета расчетных значений показателей [12, с. 25].

Таким образом, можно прийти к заключению, что исследование какого-либо одного документа является первоначальным подэтапом проведения осмотра бухгалтерских документов, позволяющим выявить отклонения, свидетельствующие о несоблюдении порядка ведения учета. Следует отметить, что сведения об одних и тех же финансово-хозяйственных операциях фиксируются прямо или косвенно в различных бухгалтерских документах, поэтому наличие ошибок в каком-то одном элементе бухгалтерского учета нецелесообразно расценивать как след от преступного деяния.

Для проверки двух и более документов, связанных единством финансово-хозяйственной операции, целесообразно применять метод сличения документов. Он основан на том, что каждая финансово-хозяйственная операция прямо или косвенно отражается в различных бухгалтерских документах. В частности, первичные учетные документы сопоставляются с ведомостями, журналами-ордерами и другими учетными регистрами; учетные регистры – с данными первичных учетных документов и отчетности. Например, финансово-хозяйственная операция «перевоз товара на автомобиле» отражается в товарно-транспортной накладной, путевом листе водителя, акте снятия остатков топлива, доверенности на получение товара, расходных и приходных ордерах и иных бухгалтерских документах. Метод сличения документов может быть также использован для установления наличия (отсутствия) факта продажи товара.

В ряде случаев для исследования бухгалтерского документа целесообразно применять логический анализ, который может позволить выявить важные сведения о способах совершения и сокрытия фактов преступного деяния, которые не противоречат требованиям ведения бухгалтерского учета, но логически не вытекают из отражаемого документом хозяйственного процесса [9, с. 56].

Таким образом, осмотр бухгалтерских документов позволяет выявить следы преступного деяния и определить дальнейшее направления действий следователя (назначение экспертизы, проведение допроса и т. д.).

Практический интерес также представляет порядок закрепления установленных следователем обстоятельств на основании изучения данных бухгалтерского учета. Согласно требованиям УПК результаты осмотра документов фиксируются в протоколе, который имеет доказательственную силу наравне с другими источниками доказательств. В то же время информация о документах должна содержать сведения о способах подлога тех или иных данных [15, с. 46]. С целью соблюдения данного требования следует применять соответствующие тактические приемы порядка описания выявленных нарушений функциональных зависимостей между данными бухгалтерского учета.

В криминалистической литературе ученые подробно рассматривают преимущественно особенности описания материального подлога в протоколе осмотра документов и не выделяют осо-

бенности описания интеллектуального подлога [16, с. 183–185; 17, с. 54; 18, с. 95]. По этой причине представляется целесообразным изучить последовательность изложения недостатков (интеллектуального подлога), обнаруженных следователем при проведении осмотра документов.

Для удобства описания выявленных недочетов логично сгруппировать документы по видам нарушенных функциональных взаимосвязей, что позволяет увидеть закономерности и взаимосвязи между ними.

Изначально производится описание сущности подозрительных документов и содержание отраженных в них операций. В частности, следует указать наименование документа, его назначение, подробно описать сведения, указанные в документе, в том числе и подозрительные элементы в нем. В целом изложенное позволяет определить смысловое значение изученной информации.

Дальнейшее изложение предполагает указание наличия (отсутствия) целостности функциональных связей между документами. Целесообразно изобразить схему документооборота, информационных и логических связей между данными документов, вызывающих у следователя сомнение, что позволит повысить наглядность описания нарушенных связей. По мнению авторов, наиболее наглядным способом ее построения является изображение следующих блоков документов: документов, содержащих данные, отношения между которыми подозрительны; документов, содержащих учетные данные, на основании которых сомнительные документы формируются; документы, данные которых являются производными от сомнительных.

Заключительным этапом составления протокола осмотра документов является указание признаков, которые свидетельствуют о нарушении функциональных взаимосвязей между данными бухгалтерского учета, что может выражаться в несоответствии отдельных данных, отражающих одну и ту же операцию (например, в количестве переданного товара, датах составления документов и т. д.); неполноте заполнения (могут отсутствовать как обязательные, так и дополнительные реквизиты документа) и т. д.

Таким образом, протокол осмотра бухгалтерских документов должен содержать следующую информацию о сомнительных документах: назначение сомнительного документа, сомнительные данные, взаимосвязь сомнительного документа с другими данными учета, сведения о нарушенных функциональных связях при их наличии.

Итак, осмотр бухгалтерских документов состоит из трех этапов:

подготовка к осмотру (изучение обстоятельств преступного деяния, ознакомление с документооборотом субъекта хозяйствования, определение списка необходимых документов для осмотра и сопоставление его с имеющимися документами, выяснение причин отсутствия каких-либо документов (при наличии такой необходимости));

проведение осмотра бухгалтерских документов (осмотр отдельных бухгалтерских документов, осмотр взаимосвязанных документов);

составление протокола осмотра документов.

После составления протокола осмотра бухгалтерских документов следователь проводит оценку полученных результатов и сопоставляет их с известными обстоятельствами дела, т. е. осуществляется изучение корреляционной зависимости «данные бухгалтерского учета – преступное деяние». На основании этих действий определяется необходимость назначения проверки (ревизии) или экспертного исследования (в частности, может быть назначена почерковедческая экспертиза, экономическая экспертиза, экспертиза бланков строгой отчетности и т. д.), иного процессуального действия. В случае принятия положительного решения о назначении экспертизы или проверки определяется перечень вопросов, подлежащих исследованию лицами, обладающими специальными знаниями.

Список использованных источников

1. Лапин, С.Ю. Осмотр места происшествия, обыск и выемка по делам о нарушениях авторских и смежных прав / С.Ю. Лапин // Рос. следователь. – 1999. – № 6. – С. 44–50.
2. Научно-практический комментарий к Уголовно-процессуальному кодексу Республики Беларусь / Н.А. Андрейчик [и др.]; М-во внутр. дел Респ. Беларусь, учреждение образования «Акад. М-ва внутр. дел Респ. Беларусь». – Минск : Акад. МВД, 2014. – 1230 с.
3. Леханова, Е.С. Судебно-экономические знания в оперативно-розыскной деятельности / Е.С. Леханова // Вестн. Нижегород. ун-та им. Н.И. Лобачевского. – 2015. – № 4. – С. 146–149.

4. Козицин, Я.М. Расследование и рассмотрение дел о хищениях, совершаемых с использованием служебного положения : учеб. пособие / Я.М. Козицин. – Свердловск, 1975. – 182 с.
5. Чернова, С.С. Расследование отдельных видов преступлений : учеб.-практ. пособие / С.С. Чернова, Е.Г. Сахарова. – Тюмень : Фил. НОУ ВПО «Москов. ин-т гос. упр. и права», 2016. – 120 с.
6. Цыпарков, Н.Г. Особенности расследования уклонения от уплаты налогов : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.09 / Н.Г. Цыпарков. – Минск, 2001. – 135 л.
7. Третьяков, Г.М. Некоторые аспекты повышения эффективности осмотра документов при расследовании преступлений в сфере экономики / Г. М. Третьяков // Экономика глазами молодых : материалы VIII Междунар. эконом. форума молодых ученых, Минск, 19–20 июня 2015 г. / М-во образования Респ. Беларусь, Белорус. гос. экон. ун-т ; редкол.: Г.А. Короленок [и др.]. – Минск : БГАТУ, 2015. – С. 48–50.
8. Подволоцкий, И.Н. Осмотр и предварительное исследование документов / И.Н. Подволоцкий; под ред. А.М. Зинина. – М. : Юрлитинформ, 2004. – 200 с.
9. Шумак, Г.А. Бухгалтерский анализ как метод расследования преступлений / Г.А. Шумак. – Минск : Университетское, 1985. – 91 с.
10. Хмыров, А.А. Расследование хищений социалистического имущества, совершаемых должностными лицами : учеб. пособие / А.А. Хмыров ; Кубан. гос. ун-т. – Краснодар : КГУ, 1985. – 109 с.
11. Архив суда Минского района за 2011 г. – Уголов. дело № 1-718-11.
12. Арзуманян, Т.М. Бухгалтерская экспертиза при расследовании и судебном разбирательстве уголовных дел / Т.М. Арзуманян, В.Г. Танасевич. – М. : Юрид. лит., 1975. – 120 с.
13. Архив суда Ленинского района за 2010 г. – Уголов. дело № 1-91-10.
14. Дубоносов, Е.С. Судебная бухгалтерия : учебник / Е.С. Дубоносов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Изд-во Юрайт ; ИД Юрайт, 2010. – 386 с.
15. Ковальчук, З.А. К вопросу о разграничении компетенции следователя и эксперта при исследовании вещественных доказательств / З.А. Ковальчук // Криминалистика и судеб. экспертиза. – Киев, 1964. – Вып. 1. – С. 42–47.
16. Колмаков, В.П. Следственный осмотр / В.П. Колмаков. – М. : Юрид. лит., 1969. – 196 с.
17. Баканова, Л.П. Описание криминалистических объектов в процессуальных документах : учеб. пособие / Л.П. Баканова, Ю.С. Пулатов. – Т. : Акад. МВД Респ. Узбекистан, 2004. – 172 с.
18. Ищенко, Е.П. Криминалистика. Учебное пособие. Стандарт третьего поколения / Е.П. Ищенко. – СПб. : Питер, 2013. – 448 с.

Дата поступления в редакцию: 03.10.17

Zh.I. Kovgan, Postgraduate student of the Scientific Pedagogical Faculty of the MIA of the Republic of Belarus

TRACES OF CRIME IN ACCOUNTING

The article is devoted to the issues of the examination of accounting documents, in the process of which a study is carried out using financial and economic knowledge. The carried out research has allowed to define stages of its carrying out, and also features of application of economic methods by the inspector.

Keywords: the investigator, the financial and economic knowledge given accounting, methods, survey.

УДК 343

В.Е. Козлов, кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры тактико-специальной подготовки факультета милиции Академии МВД Республики Беларусь
(e-mail: FRED1970@lenta.ru)

ОБ ОТДЕЛЬНЫХ АСПЕКТАХ КРИМИНАЛИСТИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ ПРЕСТУПЛЕНИЯМ, СОВЕРШАЕМЫМ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ СРЕДСТВ КОМПЬЮТЕРНОЙ ТЕХНИКИ

Рассматриваются отдельные аспекты криминалистического обеспечения противодействия преступлениям, совершаемым с использованием средств компьютерной техники. Содержание статьи ориентировано на результаты исследований в области противодействия высокотехнологичной преступности, проводившихся в Академии МВД Республики Беларусь. Выносятся на обсуждение авторские предложения дискуссионного характера.