

чению последствий изменения климата на 2013–2020 годы, утвержденную постановлением Совета Министров Республики Беларусь 21 июня 2013 г. № 510.

Погода и климат не имеют национальных границ, поэтому международное сотрудничество в области изменения климата на глобальном и региональном уровнях имеет большое значение.

Республика Беларусь принимает активное участие во многих международных проектах. Выполнение Республиканским гидрометеоцентром и Росгидрометом совместных программ позволило внедрить в подразделениях Департамента гидрометеорологии новые технологии и программные комплексы сбора, накопления, обработки гидрометеорологической информации, использовать в работе новые рекомендации и руководящие документы, разработанные ведущими научно-исследовательскими учреждениями Росгидромета.

В настоящее время осуществляется проект *BALTRAD* – совершенствование сети метеорологических радиолокационных станций в регионе Балтийского моря.

Республика Беларусь осуществляет международное сотрудничество в области изменения климата с такими международными организациями и программами, как Европейская экономическая комиссия ООН (ЕЭК), Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), Межправительственная группа экспертов по изменению климата, Всемирная метеорологическая организация, Организация по безопасности и сотрудничеству в Европе (ОБСЕ), Межгосударственный экологический совет СНГ, Шведское агентство охраны окружающей среды, Датское агентство охраны окружающей среды, Всемирный банк, Европейский банк реконструкции и развития, Глобальный экологический фонд (ГЭФ), Программа развития ООН (ЮНДП), Программа ООН по окружающей среде, Программа ТАСИС.

УДК 657

*И.В. Сауткин*

### **АНАЛИЗ БУХГАЛТЕРСКОЙ ИНФОРМАЦИИ ПРИ РАССЛЕДОВАНИИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ**

Основой расследования экономических преступлений является их специфика, основывающаяся на знании бухгалтерского учета, финансов, экономики, большом объеме бухгалтерских документов. Лица, совершающие преступления в сфере экономики, в основном обладают бухгалтерскими и экономическими знаниями и успешно используют

их для сокрытия следов преступления и противодействия правоохранительным органам. На практике существенное значение имеет вопрос, кто должен выполнять работу по исследованию бухгалтерских документов – оперативный работник, следователь или эксперт-бухгалтер. Однако в практической деятельности возникают ситуации, когда самостоятельно следователю или оперативному работнику проанализировать бухгалтерскую информацию невозможно без привлечения специалиста. При этом источник доказательственной информации необходимо получить в соответствии с действующим законодательством.

С.Ф. Иванов в монографии «Бухгалтерская экспертиза в судебном процессе» выявил и исследовал закономерности преступной деятельности в бухгалтерской информации, которая включала в себя 3 уровня (документы, бухгалтерские книги, отчетность).

С.П. Фортинский в диссертационном исследовании подчеркивал значение и возможности использования данных бухгалтерского учета в раскрытии преступлений. Он указывал, что при расследовании уголовных дел о хищении государственного и общественного имущества следователь должен проанализировать отдельные хозяйственные операции и определить их законность. Если операции незаконны, то в чем это выражается и какова роль лиц, привлекаемых к уголовной ответственности, в их исполнении? Следователь имеет дело с операциями, уже совершенными. Эти операции он может познать, лишь ознакомившись с документами, составленными при совершении операции, и записями в счетных регистрах, отражающими порядок и последовательность исследуемых операций. При этом данные бухгалтерского учета (документы, записи в учетных регистрах, отчетность) приобретают особое значение, становятся доказательствами по делу. Для того чтобы правильно отобрать эти доказательства и ясно представить себе те операции, которые были в свое время совершены, а затем получили отражение в документах и учетных регистрах, следователь должен знать методы бухгалтерского учета, с помощью которых та или иная операция получает отражение в бухгалтерском учете. Таким образом, бухгалтерский учет служит для лица, ведущего расследование дела о хищении, способом ознакомления с ранее совершенными хозяйственными операциями.

По мнению В.А. Тимченко, бухгалтерская информация – это сведения о фактах хозяйственной жизни юридического лица, формируемые на основе метода бухгалтерского учета. Бухгалтерская информация, отраженная на материальных носителях, является потенциальной, а воспринятая субъектом ее познания – актуальной. Источником бухгал-

терской информации являются действия физических лиц по изменению состава и размера средств и обязательств юридического лица. Объективные закономерности отражения преступной деятельности в бухгалтерской информации обусловлены методом бухгалтерского учета, который состоит из следующих элементов: документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, счета, двойная запись, бухгалтерский баланс и отчетность. В тех случаях, когда преступление совершается путем подложных записей на счетах бухгалтерского учета (например, путем без документальных записей или записей, не соответствующих первичным документам), обязательно появляются противоречия между первичными документами и записями на счетах бухгалтерского учета. Таким образом, преступная деятельность также объективно отразится на счетах бухгалтерского учета. Если же преступные действия, изменяя хозяйственную деятельность, не отразились ни в документах, ни в счетах бухгалтерского учета, то в отчетности возникают так называемые экономические несоответствия, которые могут быть обнаружены с помощью специальных аналитических методик. Следует отметить, что иногда преступная деятельность отражается в одном из элементов метода бухгалтерского учета и не отражается в другом. В этом случае возникают учетные несоответствия, которые сами по себе могут являться признаками преступления. Отражение преступной деятельности в бухгалтерской информации обычно вызывает какие-либо противоречия, через которые она и проявляется. Очевидно, что бухгалтерский учет как система наблюдения и регистрации фактов хозяйственной жизни будет способен отразить и зафиксировать следы преступной деятельности только в том случае, если последняя воздействует на хозяйственную деятельность или процесс отражения хозяйственной деятельности в данных бухгалтерского учета. В данных учета формируются сведения о хозяйственной деятельности организации, которые нередко используются в качестве доказательств по уголовным делам. В связи с этим необходимо знание механизма (процесса) образования специфических следов, оставленных такими деяниями в системе экономической информации.

Анализ взаимодействия двух материальных процессов (учетной и противоправной деятельности), определяющих механизм их взаимного отражения, проведенный рядом ученых (Г.А. Шумак, С.П. Голубятников и др.), позволил выделить такое понятие, как защитные функции бухгалтерского учета. Методологическую основу использования защитных функций системы бухгалтерского учета в процессе расследования составляет разработанная учеными-криминалистами теория слеодообразования (Р.С. Белкин, А.И. Винберг, И.М. Лузгин, В.Г. Танасевич и др.), вытекающая из принципов теории отражения. Эти функции

проявляются в способности учета затруднять совершение противоправных деяний (превентивная функция), формировать (слеодообразующая функция) и своевременно через систему бухгалтерского или финансового контроля обнаруживать их специфические признаки и следы (охранительная функция). Экономико-правовой анализ помогает исследовать, изучать и опирающиеся на защитные функции учета закономерности прогнозирования, обнаружения и преобразования в доказательства признаков предполагаемых противоправных деяний. Информация, формируемая в бухгалтерском учете, в ряде случаев (при условии ее полноценности) может непосредственно использоваться в ходе расследования.

По мнению С.П. Голубятникова, механизм образования признаков и следов противоправных деяний, образующих бухгалтерскую информацию, не может быть понят без обращения к общим характеристикам нормально протекающего учетного процесса. Интеграция информационного и контрольных аспектов бухгалтерского учета позволяет говорить о наличии у него защитных функций, которые вытекают из общих позитивных свойств учета, рассматриваемых во всех разделах бухгалтерской науки. Если под видом или в процессе осуществления хозяйственной деятельности совершаются противоправные деяния, то в бухгалтерском учете возникает информация об этом. А.Г. Шумак полагает, что состояние защитных функций определяется взаимной согласованностью информационного и контрольного аспектов учета. На практике встречаются ситуации, когда в данных бухгалтерского учета существовала информация о совершающихся в организации противоправных деяниях, но действующая система контроля не востребовала эту информацию. В то же время отдельные недостатки информационной базы, объясняемые стремлением рационально организовать учетный процесс, не всегда компенсируются усилением контрольной функции учета, что также снижает уровень защитных функций.

Лица, собирающиеся совершить противоправное деяние, всегда оценивают реальное состояние защитных функций учета на конкретном хозяйственном объекте. В результате выбирается такая хозяйственная операция, которая наименее всего защищена средствами учета, т. е. является уязвимой для преступного посягательства. При определенном составе преступной группы можно намеренно придать операции такой характер, как бы «приспособить» систему учета к будущей противоправной деятельности. В этом случае недостатки в учете, традиционно рассматриваемые в качестве условий совершения преступления, становятся признаками уже совершившегося преступного деяния.