

Устойчивой тенденции к росту или снижению показателя отношения стоимости арестованного имущества к установленному материальному ущербу также не наблюдается.

Таким образом, возмещение вреда и наложение ареста на имущество с экономической точки зрения направлены на установление негативных экономических последствий совершения преступлений коррупционной направленности. В Республике Беларусь наложение ареста на имущество является наиболее эффективным инструментом, используемым в этих целях. Возмещение ущерба, причиненного коррупционным преступлением, позволит вовлечь уже, казалось бы, утраченные денежные средства, материальные ресурсы в хозяйственный оборот для дальнейшего производства новых имущественных благ.

УДК 657.34

*Н.Г. Цыпарков*

### **ЭКОНОМИКО-КРИМИНАЛИСТИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ИНФОРМАЦИИ БУХГАЛТЕРСКИХ ДОКУМЕНТОВ ПРИ ПРОТИВОДЕЙСТВИИ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ПРЕСТУПНОСТИ**

Информационная система «Бухгалтерский учет» обеспечивает управление хозяйствующим субъектом. Основу этой системы составляет информация, сосредоточенная в документах первичного учета, регистрах бухгалтерского учета и других учетных документах и бухгалтерской отчетности о хозяйственных операциях, хозяйственной деятельности и ее результатах. Первичный учетный документ, сопровождающий хозяйственную операцию, является основным источником информации о законности либо противоправности хозяйственной операции или деятельности организации, служит основанием для регистрации хозяйственной операции в бухгалтерском учете. Опираясь на принципы ведения бухгалтерского учета, отметим, что документирование хозяйственной деятельности – это метод сплошного и непрерывного сопровождения хозяйственных операций первичными учетными документами, которые являются в дальнейшем основанием для регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета методом двойной записи. Регистрируемая информация о совершаемых хозяйственных операциях, деятельности, фактах и явлениях, происходящих в организации, используется в разных целях: с прямым и косвенным интересом.

Как источник информации в системе бухгалтерского учета документ может быть представлен как письменное распоряжение на совершение той или иной хозяйственной операции или письменное свидетельство, доказательство действительного или мнимого совершения хозяйственной операции либо деятельности, которое содержит экономическую характеристику хозяйственной операции, ее содержание, а также информацию о времени и лицах, принимавших участие в хозяйственной операции, стоимость этой операции в натуральных и стоимостных измерениях. Необходимо отметить, что на основании первичных документов проводится анализ движения материальных ценностей, денежных средств, состояния расчетов, а также осуществляется контроль сохранности материальных ценностей, за деятельностью материально ответственных и должностных лиц, предупреждение, выявление и раскрытие фактов хищений, злоупотреблений должностных лиц организаций. Документирование хозяйственных операций позволяет в любой момент получить объективную информацию о наличии и движении материальных ценностей и денежных средств, расчетов по каждому материально ответственному и должностному лицу.

При помощи информации, сосредоточенной в документах, используемых в системе бухгалтерского учета, анализируются факторы, влияющие на хозяйственную деятельность субъектов, выполнение экономических показателей финансовой и хозяйственной деятельности, выявляются отклонения в работе от заданных параметров, причины и условия, способствующие этим отклонениям, а также обеспечивается сохранность активов.

Для выявления и анализа причин и условий, способствующих невыполнению прогнозных показателей, совершению экономических правонарушений кроме первичных учетных документов, бухгалтерских регистров используются документы бухгалтерской отчетности и банковские документы. Анализ информации, сосредоточенной в них, позволяет установить правильность расходования материальных ресурсов, нормы расхода, рациональное использование их, правильность технологических процессов, правильность использования денежных ресурсов, эффективность их использования. Также анализ указанной информации позволяет установить лиц, причастных к совершению тех или иных хозяйственных операций, в том числе и противоправных, а также должностных лиц, дававших разрешение или указания на совершение хозяйственных операций или иных действий, связанных с совершением этих хозяйственных операций. Это и обуславливает значение документов бухгалтерского учета в гражданском, хозяйственном, административном и уголовном процессах.

Также необходимо отметить основную роль бухгалтерских документов при проведении судебно-бухгалтерской, финансово-экономической, планово-экономической экспертиз.

Бухгалтерские документы возникают за пределами административного, уголовного, гражданского, хозяйственного процессов, их появление не связано с работой правоохранительных органов. Бухгалтерские документы появляются в рамках бухгалтерского процесса, которым регулируется порядок учета хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Данный процесс регулируется Инструкцией о порядке применения Типового плана счетов бухгалтерского учета и признании утратившими силу некоторых постановлений Министерства финансов Республики Беларусь и их отдельных структурных элементов, утвержденной постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50.

Хозяйственные операции могут быть результатом правомерной деятельности должностных лиц, а также частично или полностью результатом криминальной деятельности. Документы по этим операциям являются объектом поиска, в котором сосредоточена информация об обстоятельствах, подлежащих доказыванию по административному, уголовному, гражданскому или хозяйственному делу. Субъектом поиска бухгалтерских документов могут быть работники дознания, следователи, работники прокуратуры, судьи, адвокаты, правонарушители, должностные лица и работники юридических служб хозяйствующего субъекта. Экономико-криминалистический анализ информации, сосредоточенной в бухгалтерских документах, вышеперечисленные субъекты могут проводить сами или использовать помощь специалистов, т. е. сведущих лиц.

Документы о хозяйственной деятельности в уголовном процессе можно разделить на две группы: документы, появляющиеся в процессе проведения доследственной проверки, следственных действий, досудебной и судебной, прокурорской и экспертной деятельности; документы, появившиеся в процессе хозяйственной деятельности субъекта предпринимательства, отражающие подготовку и проведение хозяйственных операций, хозяйственной деятельности и являющиеся результатом выполнения обязанностей должностными и материально ответственными лицами, а также должностными лицами бухгалтерии.

Остановимся на второй группе документов, т. е. всех документов системы бухгалтерского учета, отражающих как законные хозяйственные операции, хозяйственную деятельность, так и противоправную. Бухгалтерские документы рассматриваются как средства регистрации, отображения законопослушного и противоправного поведения должностных лиц хозяйствующего субъекта при осуществлении хозяйственных операций и хозяйственной деятельности.

В.А. Образцов в учебном пособии «Выявление и изобличение преступника» указывал, что «одни из рассматриваемых документов создаются для удостоверения юридических фактов, основанного на законе предоставления каких-либо гарантий, прав, благ, свобод, преимуществ, взятия обязательств, другие предназначены для реализации незаконных притязаний, целей намерений. Документы могут информировать и дезинформировать, призывать к активным действиям и предупреждать, обращать внимание, констатировать факты, защищать и оправдывать кого-либо, уличать и обвинять, обнадеживать и разочаровывать, излечивать, убивать, нести добро и сеять зло, созидать и разрушать».

В процессе проведения экономико-криминалистического анализа бухгалтерских документов могут решаться задачи:

- по подтверждению или опровержению факта совершения хозяйственной операции, ее законности и целесообразности;

- проверке правильности регистрации хозяйственных операций в бухгалтерском учете;

- контролю хозяйственных процессов, материально ответственных и должностных лиц, обеспечению сохранности имущества и денежных средств, контролю расчетов по обязательствам между хозяйствующими субъектами и финансовыми учреждениями;

- накоплению и хранению информации (основной массив первичных учетных документов хранится три года, что дает возможность получить информацию по прошлым периодам хозяйственной деятельности, сравнивать, анализировать, выявлять правонарушения за предыдущие годы);

- классификации документов по видовой принадлежности (по назначению, объему отражения хозяйственных операций, содержанию хозяйственных операций, степени охвата хозяйственных операций, степени обобщения учетных записей, месту и времени составления, степени использования средств автоматизации, степени обобщения информации, основанию носителя информации, срокам хранения), т. е. характеру и сути хозяйственной операции, особенностях отражаемого объекта, материально ответственным лицам, подразделениям хозяйствующего субъекта, что обеспечивает возможность проводить криминалистический анализ экономического преступления;

- классификации собственных внешних признаков документа (унифицированный типовый бланк документа или унифицированный типовый бланк документа строгой отчетности), что позволяет их рассматривать как вещественные доказательства по экономическим преступлениям;

- изменениям некриминальным и криминальным реквизитов документа и признаков регистрируемого факта, объекта, идентификации объектов учета;

- получению информации о лицах, причастных к совершению хозяйственной операции, как законной, так и противоправной, а также об

организациях, которые имеют отношение к данной хозяйственной операции, хозяйственной деятельности, по отношению к документу, связанному с изготовлением, учетом, реализацией, хранением, использованием на отдельных этапах его движения, (поступивший внешний документ проверяется на предмет включения организации (партнера по бизнесу) в реестр коммерческих организаций и индивидуальных предпринимателей с повышенным риском совершения правонарушений в экономической сфере, который ведется с 1 января 2013 г. в соответствии с указом Президента Республики Беларусь от 23 октября 2012 г. № 488);

обстоятельствам, связанным с доступом к документу и использованием его для оформления противоправной хозяйственной операции, особенно это касается бланков строгой отчетности (выясняется принадлежность бланка строгой отчетности через электронный банк данных, который создан в соответствии с требованиями постановления Совета Министров Республики Беларусь от 6 июля 2011 г. № 912 «О вопросах создания и ведения электронного банка данных бланков документов с определенной степенью защиты и печатной продукции»);

использованию информации, сосредоточенной в исследуемом документе для построения модели противоправной хозяйственной операции и установления лиц, причастных к совершению экономического правонарушения, определения вреда, причиненного экономическим правонарушением.

В настоящее время в практику работы хозяйствующих субъектов стала внедряться система электронного документооборота. Основанием для использования электронной системы документооборота являются закон Республики Беларусь от 28 декабря 2009 г. № 113-3 «Об электронном документе и электронной цифровой подписи», а также постановление Совета Министров Республики Беларусь от 7 марта 2014 г. № 202 «О создании товарно-транспортных и товарных накладных в виде электронных документов, а также предоставлении информации о них и внесении дополнений в постановления Совета Министров Республики Беларусь от 31 октября 2001 г. № 1585 и от 17 февраля 2012 г. № 156». Данное нововведение позволяет значительно снизить затраты на бумагу, канцелярские принадлежности, архивное хранение документов, повысить производительность труда, снизить затраты рабочего времени на подготовку и создание документов, оформление хозяйственных операций в документе, сократить сроки согласования и визирования документов, увеличить скорость выполнения хозяйственных операций, отыскания необходимого документа, значительно повысить прозрачность контроля за исполнительской дисциплиной, сократить время на составление отчетов, связанных с документооборотом. Электронный документ состоит из двух частей: информации о содер-

жании хозяйственной операции; одной или нескольких электронных цифровых подписей; кроме того, может содержаться дополнительная информация для проверки электронной цифровой подписи и идентификации электронного документа, которая устанавливается техническими нормативными правовыми актами. Подлинный электронный документ приравнивается к документу на бумажном носителе, подписанному собственноручно, имеет такую же юридическую силу.

Электронная цифровая подпись представляет собой аналог собственноручной подписи, также может применяться как аналог оттиска печати или штампа. Если электронный документ подписан после того, как был отозван открытый ключ, то такой документ не имеет юридической силы.

Особенностей экономико-криминалистического анализа информации, содержащейся в электронном документе, нет, кроме того, что данный документ необходимо получить на бумажном носителе, обладающем всеми признаками электронного.

По документам бухгалтерского учета могут проводиться технико-криминалистические исследования, решаться идентификационные задачи, осуществляться почерковедческие и автороведческие исследования.

Экономико-криминалистический анализ бухгалтерских документов состоит из двух этапов: экономического анализа информации о хозяйственной операции, указанной в исследуемом документе; криминалистического анализа информации, полученной на первом этапе экономического анализа документа.

Для примера экономико-криминалистического анализа рассмотрим следующую ситуацию. Группа БЭП Малоритского РОВД проверяла материалы о том что, бухгалтер ГЛХУ «Малоритский лесхоз» П., злоупотребляя служебными полномочиями, похищает денежные средства путем перечисления их с банковского счета данной организации на карт-счета уволенных работников лесхоза, которые после получения денег часть их оставляли себе, а остальные передавали бухгалтеру.

В процессе доследственной проверки работники БЭП установили уволенных сотрудников лесхоза, провели их опрос, выяснили механизм получения денежных средств, изъяли кадровые и бухгалтерские документы, являющиеся основанием для начисления и перевода денежных средств на карт-счета, и поручили ревизору ведомственного контрольно-ревизионного управления Бресткого облисполкома провести ревизию за период работы бухгалтером П., в ГЛХУ «Малоритский лесхоз», в процессе которой сделать анализ информации, содержащейся в документах, связанных с начислением и выплатой заработной платы бывшим членам трудового коллектива лесхоза, определить ущерб, причиненный действиями П.

Ревизор, используя методы анализа документов (встречная и арифметическая проверка, проверка взаимосвязанных документов, затрагивающих одну и ту же хозяйственную операцию, проверка документов с информацией об однородных операциях, взаимный контроль, контрольное сличение), установил, что И., Д. и К. были уволены из лесхоза по разным мотивам полтора года тому назад, в течение года после их увольнения П. начисляла им денежные средства и переводила на их карт-счета. Экономический анализ документов бухгалтерского учета позволил ревизору установить, что П. в течение года незаконно начислила и перевела на карт-счета И., Д. и К. 45,5 млн р. Данная информация была оформлена актом ревизии и направлена в БЭП Малоритского РОВД.

Сотрудники БЭП Малоритского РОВД провели криминалистический анализ информации акта ревизии (результатов анализа информации, содержащейся в документах кадрового обеспечения и бухгалтерского учета лесхоза) и установили следующее:

субъектами данного преступления является бухгалтер лесхоза П. и бывшие работники лесхоза;

субъективные факторы: статус – должностное лицо, бухгалтер, в компетенцию которого входило начисление заработной платы и перевод ее на карт-счета членов трудового коллектива, имеет среднее специальное экономическое образование, большой практический опыт работы, пользовалась доверием у руководства организации и членов трудового коллектива;

объективные факторы: место – бухгалтерия лесхоза, период – в течение года, условия – неудовлетворительный внутренний и ведомственный контроль персонала бухгалтерии, неудовлетворительная работа ведомственных и внутренних контрольно-ревизионных подразделений; неудовлетворительная работа правоохранительных органов; использование финансово-экономических знаний для достижения противоправных намерений, фальсификация первичных учетных документов;

следы преступления: кадровые документы по приему и увольнению членов трудового коллектива лесхоза; первичные учетные документы по учету рабочего времени, первичные учетные документы по учету выполненных работ членами трудового коллектива; первичные документы по калькуляции работ, начислению заработной платы; финансовые, банковские документы по перечислению через расчетный счет лесхоза денежных средств на карт-счета уволенных членов трудового коллектива; объяснения уволенных членов трудового коллектива, получавших незаконно денежные средства и возвращавших их бухгалтеру лесхоза П., лица, совершившего данное преступление.

В дальнейшем возникла версия о том, что подобное преступление П. могла совершить на прежнем месте работы в должности бухгалтера

центральной районной больницы. При проверке данной версии непосредственно на первоначальном этапе сотрудники БЭП провели экономико-криминалистический анализ документов кадрового обеспечения, бухгалтерских и банковских. Версия подтвердилась. После этого сотрудники БЭП поручили ведомственному контрольно-ревизионному управлению Брестского облисполкома провести ревизию за период работы П. бухгалтером в ЦРБ и сохранности бухгалтерских документов. Ревизия подтвердила первоначально полученные сотрудниками БЭП результаты, было возбуждено второе уголовное дело.

Таким образом, документы, используемые в системе бухгалтерско-учета, позволяют дать экономическую и криминалистическую характеристику экономического преступления, определять причины и условия, способствующие совершению экономических преступлений, способствуют установлению субъектов преступления, времени его совершения, размера причиненного вреда, являются вещественными доказательствами.

УДК 343.34:349.7

*А.А. Чуркин*

## **ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ СТРОИТЕЛЬСТВА ПЕРВОЙ АТОМНОЙ ЭЛЕКТРОСТАНЦИИ В РЕСПУБЛИКЕ БЕЛАРУСЬ**

С получением человечеством знаний об энергии атома и использованием ее в различных целях мы получили колоссальный источник энергии, способный обеспечить достаточно недорогой по себестоимости электроэнергией мировые экономики. В настоящее время глобальная задача – научиться пользоваться благами научно-технического прогресса без нанесения вреда экологии, что может отразиться на жизни последующих поколений. Ликвидация последствий аварий и катастроф радиационного характера (экологический и материальный ущерб) обходится государству значительным привлечением ресурсов.

Согласно базе данных Международного агентства по атомной энергии (МАГАТЭ) по энергетическим реакторам PRIS (Power reactor information system) на 14 августа 2014 г. в мире эксплуатировалось 436 атомных энергоблока и 71 находилось на стадии строительства. В 2014 г. в мире были впервые подключены к сети два новых блока – Ningde 2 в Китае и Atucha 2 в Аргентине, где стартовало еще строительство блока