

УДК 34.096

Е.С. Леханова, А.Н. Милосердова

Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, г. Нижний Новгород, email: miloserdova_anna@mail.ru

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ И СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ИНФОРМАЦИИ В ХОДЕ РАСКРЫТИЯ ПРЕСТУПЛЕНИЙ В СФЕРЕ ЭКОНОМИКИ

Ключевые слова: экономические преступления, расследование, информация о преступлении, судебная бухгалтерия, бухгалтерская информация, судебно-бухгалтерская информация, бухгалтерский учет, декодирование информации, подложные записи, деформация сведений бухгалтерского учета.

В статье проводится разграничение понятий «бухгалтерская» и «судебно-бухгалтерская» информация, а также исследуется механизм образования и использования судебно-бухгалтерской информации в ходе формирования доказательственной базы по уголовному делу. В основу исследования положен криминалистический постулат о том, что в формируемой экономической информации о деятельности хозяйствующих субъектов в случае совершения преступления отражается не само деяние, а результат взаимодействия преступной и легальной, законной хозяйственной деятельности. Механизм обнаружения судебно-бухгалтерской информации учитывает генетическую взаимосвязь признаков способа преступления, которая проявляется на трех уровнях информации: документация, учетные регистры и отчетность. В исследовании предлагается разделить процесс обнаружения судебно-бухгалтерской информации и создание доказательственной базы по уголовному делу на два этапа. Содержание первого составляет обнаружение изменений (подлогов) в учетных данных, второго – выявление действительных учетных сведений об изменениях в объектах бухгалтерского учета. Раскрываются различия использования в процессе доказывания подложных и доброкачественных записей в бухгалтерском учете. В научной статье выделены типичные ситуации декодирования судебно-бухгалтерской информации, которые предназначены для использования сотрудниками следственных подразделений правоохранительных органов, преподавателями, а также обучающимися образовательных организаций системы МВД России. Аргументирован вывод о высокой значимости бухгалтерской и судебно-бухгалтерской информации при выявлении и расследовании экономических и налоговых преступлений, предусмотренных Уголовным кодексом РФ, необходимости понимания механизма слеодообразования в системе бухгалтерского учета, обоснованы этапы процесса обнаружения судебно-бухгалтерской информации и создания доказательственной базы по уголовному делу.

E.S. Lekhanova, A.N. Miloserdova

National Research Nizhny Novgorod State University. N.I. Lobachevsky, Nizhny Novgorod, email: miloserdova_anna@mail.ru

THE USE OF ACCOUNTING AND JUDICIAL ACCOUNTING INFORMATION IN THE DISCLOSURE OF CRIMES IN THE SPHERE OF ECONOMY

Keywords: economic crimes, investigation, crime information, forensic accounting, accounting information, forensic accounting information, accounting, decoding information, fake records, deformation of accounting information.

The article makes a distinction between the concepts of “accounting” and “forensic accounting” information, and also examines the mechanism of formation and use of forensic accounting information in the formation of the evidence base in a criminal case. The study is based on the forensic postulate that in the generated economic information about the activities of economic entities in the event of a crime, it is not the act itself that is reflected, but the result of the interaction of criminal and legal, legal economic activities. The mechanism for detecting forensic accounting information takes into account the genetic relationship of the signs of the method of crime, which manifests itself at three levels of information: documentation, accounting registers and reporting. The study proposes to divide the process of detecting forensic accounting information and the creation of an evidence base in a criminal case into two stages. The content of the first is the detection of changes (forgeries) in accounting data, the second is the identification of valid accounting information about changes in accounting objects. The differences in the use in the process of proving false and benign records in accounting are revealed. The scientific article highlighted typical situations of decoding of forensic accounting information, which are intended for use by employees of investigative departments of law enforcement agencies, teachers, as well as students of educational organizations of the system of the Ministry of Internal Affairs of Russia. The conclusion about the high importance of accounting and forensic accounting information in identifying and investigating economic and tax crimes provided for by the Criminal Code of the Russian Federation, the need to understand the mechanism of trace formation in the accounting system is reasoned, the stages of the process of detecting forensic accounting information and creating an evidence base in a criminal case are substantiated.

Стратегия национальной безопасности, утвержденная Указом Президента Российской Федерации 02.07.2021 г. № 400 [1], определила снижение уровня преступности в экономической сфере в качестве одной из задач, которые необходимо решить для достижения целей обеспечения государственной и общественной безопасности. Эффективная наступательная борьба с общественно опасными деяниями в данной сфере невозможна без опоры на надежный методологический фундамент.

Новизна данной работы заключается в системном подходе к изучению существующих проблем раскрытия рассматриваемого вида преступлений с использованием бухгалтерской и судебно-бухгалтерской информации.

Малая изученность темы, недостаточная методическая регламентация проведения исследований в данной сфере обуславливают теоретическую и практическую значимость работы.

Теоретическая значимость работы состоит в выявлении проблем декодирования бухгалтерской и судебно-бухгалтерской информации в типичных ситуациях раскрытия рассматриваемого вида преступлений, а практическая значимость – в модернизации методической базы раскрытия преступлений в сфере экономики с использованием бухгалтерской и судебно-бухгалтерской информации.

В основу исследования положены диалектический и соответствующие общенаучные методы исследования, а также частные методы: функциональный, системный и др.

Цель исследования

Целью исследования является разграничение понятий «бухгалтерская» и «судебно-бухгалтерская» информация, применяемых в целях методического обеспечения деятельности правоохранительных органов.

Задачи исследования заключаются в анализе механизмов формирования значимой для расследования уголовных дел бухгалтерской и судебно-бухгалтерской информации.

Материал и методы исследования

В основе работы использованы следующие источники:

1. Нормативные документы, регламентирующие использование бухгалтерской информации при доказывании экономических преступлений;

2. Законодательные документы по бухгалтерскому учету;

3. Специальная литература по судебно-бухгалтерской экспертизе.

При написании статьи использовалась литература, посвященная судебно-бухгалтерской экспертизе в целом, а также отдельные монографии, научные статьи и диссертации, по использованию бухгалтерской и судебно-бухгалтерской информации в ходе раскрытия преступлений в сфере экономики.

В основе исследования использованы методы системного анализа экономических явлений и процессов, методов дедукции и индукции, графической интерпретации при представлении данных. Применение данных методов позволяет использовать системный и комплексный подходы к изучению различных проблем декодирования бухгалтерской и судебно-бухгалтерской информации.

Результаты исследования и их обсуждение

Использование судебно-экономических знаний в оперативно-розыскной деятельности представляется актуальным в связи с необходимостью разработки научно обоснованных рекомендаций по борьбе с преступлениями в сфере экономики. Речь идет о таких деяниях, которые совершаются в процессе и под видом законных хозяйственных операций и, как следствие, находят обязательное отражение в данных бухгалтерского учета. Необходимой стадией использования судебно-экономических знаний на этапе, предшествующем возбуждению уголовного дела, является предварительное исследование бухгалтерских документов, цель которого – определить доказательственные перспективы материалов, полученных в ходе поисковой деятельности.

Предварительное исследование документов в любом случае складывается из трех основных этапов:

– построение на основе исходной информации версий о следовых картинах, оставленных преступлением в системах экономической информации;

- проверка выдвинутых версий;
- определение значимости установленных данных для формирования будущей доказательственной базы.

В ходе исследования документов важно понимать, что может послужить информационной базой проведения исследований.

Методические рекомендации по раскрытию и расследованию преступлений в сфере экономики, как правило, оперируют понятием «бухгалтерская информация», т.е. информация о финансово-хозяйственной деятельности, которая формируется системой бухгалтерского учета. Встречается также синоним «учетная информация» [2, с.13-14]. Принципиальная необходимость и возможность использования сведений, формируемых бухгалтерским учетом, объективно определяется особенностями его предмета и метода [3, с. 54-57].

Несколько реже встречается термин «судебно-бухгалтерская информация», который входит в современный категориальный аппарат науки «судебная бухгалтерия». Его появление – результат изучения сложных механизмов взаимодействия преступной деятельности, совершаемой в процессе либо под видом законных хозяйственных операций, и деятельности по формированию документированной систематизированной информации об объектах бухгалтерского учета.

Все перечисленные понятия важны в рамках реализации судебно-бухгалтерских экспертиз. Судебно-бухгалтерская экспертиза – это процессуальное действие, выполняемое экспертом по бухгалтерскому учету со специальными знаниями и опытом в области бухгалтерского учета и аудита в контексте уголовного, гражданского, административного или арбитражного разбирательства с целью получения доказательств и вынесения соответствующего заключения следствию или в суд. В этом случае объектом судебно-бухгалтерской экспертизы будут факты хозяйственной жизни, отраженные как в первичной документации, так и в специальных документах (аудиторские заключения, документальные акты ревизии, справочные документы). Другими словами, предмет судебно-бухгалтерской экспертизы характеризуется

объектами, которые детализируют параметры исследования и определяют его характеристики. При этом объект судебно-бухгалтерской экспертизы состоит только из тех документально подтвержденных фактов хозяйственной жизни, пределы которых определяются кругом вопросов, поставленных следователем, судом и постановлением прокурора

Методологической основой исследований в данной сфере, начало которых относится к 80-м годам прошлого столетия, явились системные представления о преступной деятельности, совершаемой под видом законных хозяйственных операций, как о материальном процессе реальной действительности, получающем отражение во внешней среде и неизбежно отражающем особенности этой среды в своем собственном содержании [4, с.27-29]. Установлено, что в формируемой экономической информации о деятельности хозяйствующих субъектов в случае совершения преступления отражается не само деяние, а результат взаимодействия преступной и легальной, законной хозяйственной деятельности.

По существу информация о глубоко замаскированных противоправных деяниях в сфере экономики представлена в данных бухгалтерского учета в неявном виде. Наука «судебная бухгалтерия», в отличие от науки бухгалтерского учета, как раз и нацелена на познание закономерностей обнаружения и использования такой судебно-бухгалтерской информации [5, с. 16].

Декодирование судебно-бухгалтерской информации – одна из главных задач деятельности по раскрытию преступлений в сфере экономики. Конечная цель характеризуемой деятельности применительно к конкретному уголовному делу заключается в том, чтобы создать систему доказательств, для чего следователю требуется своевременно принимать организационные и тактические решения [6, с. 43].

Именно способ совершения преступления определяет содержание и структуру системы судебно-бухгалтерской информации.

В основе механизма обнаружения судебно-бухгалтерской информации лежит генетическая взаимосвязь призна-

ков способа преступления, которая проявляется на трех уровнях информации: документация, учетные регистры и отчетность. Следует подчеркнуть особую роль первичной учетной документации, которая выступает в качестве важнейшей базы доказывания преступлений в сфере экономики [7, с. 48].

Первичные документы являются источником сведений, которые необходимы для принятия управленческих решений, обеспечивают контроль над сохранностью материальных ценностей и денежных средств, а также обеспечивают информационное сопровождение бухгалтерской экспертизы. Следовательно, классификация документов, анализ методов и приемов их изучения при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы являются весьма актуальными, поскольку результат их исследования будет определять судебное решение.

Массив первичных документов подлежит проверке исходя из следующих аспектов:

- формальности оформления. Данный аспект выражается в полноте отраженных данных, обязательном заполнении всех реквизитов, установленных законодательством и внутренними документами организации, соответствие подписей документов образцам подписей, наличие исправлений, корректность отражения операций;

- достоверности математических расчетов. Проверяется корректность и правильность отражения проведенных расчетов и подсчета итогов. В рамках данной проверки возможно выявить хищения, скрываемые путем искажения итоговых показателей в большую или меньшую сторону, неправильный перевод натуральных показателей в стоимостные;

- юридических. Проверка корректности оформления отражаемых в финансовом учете проводимых операций и их соответствие действующему законодательству;

- нормативной составляющей. Проверка соответствия списанной стоимости работ и материалов действующим в организации нормам и нормативам.

Операции и сделки, отраженные в первичных документах, служат основой, используемой для составления

сводных регистров и бухгалтерской отчетности, которые являются важной информационной базой для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы.

Процесс обнаружения судебно-бухгалтерской информации и создания доказательственной базы по уголовному делу может быть разделен на два этапа. Содержание первого составляет обнаружение изменений (подлогов) в учетных данных, второго – выявление действительных учетных сведений об изменениях в объектах бухгалтерского учета.

Взаимосвязь двух этапов состоит в следующем. Основываясь на выявлении подложных записей в бухгалтерском учете, можно установить степень деформации его сведений. Возникает возможность восстановить первоначальный вид экономических показателей. В результате обнаруженные изменения объектов учета, не получившие ввиду подлогов достоверного отражения в учете, приобретают значение доказательств по уголовному делу.

Основным в процессе обнаружения доказательств является именно первый этап исследования. Именно он предопределяет успешность второй стадии работы. Кроме того, на первом этапе обнаруживаются имеющие собственное доказательственное значение изменения данных бухгалтерского учета.

Возникновение этих доказательств вполне закономерно. В случае преступного использования средств бухгалтерского учета обычные бухгалтерские операции чередуются с маскируемыми под них преступными действиями [8]. С помощью связанных с событием преступления изменений данных бухгалтерского учета устанавливаются участие работников бухгалтерского аппарата в совершении общественно опасных деяний, способы маскировки причиненного ущерба и другие важные обстоятельства.

Можно определить основные факторы, выступающие в качестве признаков недостоверной бухгалтерской информации:

- осуществление организацией инвестиций в кризисные отрасли экономики;

- существенные несоответствия между объемами активов организации и объемами продаж (уровнем выручки и прибыли);

– существенная зависимость от узкого круга контрагентов;

– нетипичные для организации сделки, осуществленные в конце отчетного периода, реализация которых привела к существенному изменению финансовых результатов;

– нетипичные для организаций отрасли структура капитала и процесс распределения прибыли.

Обнаружение судебно-бухгалтерской информации представляет собой объективную возможность, которая реализуется в ходе раскрытия и расследования преступлений [9]. Однако, несмотря на объективно существующую возможность, некоторые доказательства (в нашем случае изменения учетных данных) могут остаться не обнаруженными в силу действия различных объективных и субъективных факторов, среди которых можно выделить:

– специфичность форм выражения некоторых информационных сигналов;

– влияние субъективных факторов на возникновение самих этих форм.

Специфичность форм выражения информационных сигналов в случаях интеллектуального подлога в учетных документах связана с тем, что этот подлог может не вызывать каких-либо особенностей во внешнем виде самих документов.

Известно, что показатели как отдельного учетного документа (регистра), так и всей совокупности документов и учетных записей образуют единую систему [10,11]. Внесение в конкретный документ (регистр) подложных данных приводит к тому, что в результате преступных действий совокупность взаимосвязанных показателей приобретает новое свойство: в ней возникают характерные несоответствия.

Для извлечения информации о подлоге недостаточно рассмотреть подложную запись или документ как таковые [12]. Их необходимо сопоставить с другими документальными данными. Доказательственное значение в этом случае приобретают как документы, являющиеся целиком или в какой-то части продуктом преступных действий, так и документы, происхождение которых само по себе с преступными действиями не связано. Последняя группа доку-

ментов приобретает доказательственное значение также в результате преступных действий, но не как продукт этих действий, а как элемент единой системы данных, деформированных этими действиями.

В процессе доказывания могут использоваться как подложные, так и доброкачественные учетные записи [13]. Документы и записи, выполненные в обычном порядке, также могут стать доказательствами по делу, однако это возможно лишь в случаях, когда изучение их дает сведения об изменении среды, вызванном самим преступлением. Ценность их для доказывания противоправной деятельности состоит именно в том, что они правильно отображают какие-либо стороны фактически выполненной хозяйственной операции, содержание которой искажено в других исследуемых документах. Информация о криминальных изменениях проявится тогда в виде разного рода противоречий между взаимосвязанными данными бухгалтерского учета.

Другая особенность процесса декодирования судебно-бухгалтерской информации предопределяется возможной направленностью преступных действий не только на сокрытие изменений хозяйственной деятельности, но и на возникновение самих форм выражения информации о подлоге [14].

Влияние субъективных факторов на возникновение судебно-бухгалтерской информации многообразно. В зависимости от этого можно различать четыре основные ситуации, которые определяют стратегию декодирования.

Первая ситуация характеризуется тем, что преступник, наряду с оставлением обычных следов, придает учетным данным определенные свойства, специально предназначенные для информирования о фактах подлога. Это могут быть различные пометки на подложных документах, выполнение отдельных реквизитов специальным способом, использование необычных аналогий между реквизитами подложных документов и т.п.

Вторая ситуация, особенно неблагоприятная для выявления подложных документов, возникает, если преступники знают формы выражения информации о хозяйственной деятельности в данных

учета и имеют доступ ко всем взаимосвязанным документам. Для предупреждения возможных несоответствий они вносят подложные записи, подкрепляющие друг друга, во все эти документы либо нарушают порядок оформления некоторых из них с тем, чтобы исключить использование их при выявлении преступлений. Преступники нередко пользуются сложившимися на предприятии без их собственных усилий недостатками в организации учета и оформления документов. Процесс обнаружения подложных документов в этом случае характеризуется расширением круга объектов исследования, апробированием самых разнообразных судебно-бухгалтерских методов. В результате иногда удается обнаружить в документах некоторые несоответствия, почему-либо не замеченные преступниками.

Третья ситуация аналогична второй в том смысле, что преступник знает формы выражения информации о подлоге. Однако, в отличие от предыдущей ситуации, он по каким-то причинам не в состоянии внести в документы достаточное число изменений (например, если некоторые документы оформляются лицами, не входящими в преступную группу). В этих случаях, расширяя круг сопоставляемых документов, в конечном итоге удается найти характерные противоречия [15]. В некоторых конкретных ситуациях, когда в преступлении участвуют работники двух или нескольких организаций (отделов), маскировка преступлений оказывается невозможной из-за различий в исходных учетных данных. В последнем случае, заведомо оставляя следы, преступник выбирает наиболее безопасную, с его точки зрения, форму отражения совершаемых подлогов в учетной информации и совершает некоторые из них специально для того, чтобы направить происходящие в учетном процессе изменения в нужное русло.

Последняя, четвертая ситуация может быть охарактеризована как «неосознанное информирование». Преступник не знаком с формами выражения информации о подлоге, а его действия объективно вызывают в учетных данных характерные изменения.

Выводы

Экономические преступления оказывают негативное влияние на общество, причиняют ущерб компаниям вплоть до полного приостановления их деятельности, не дают реализоваться рыночным отношениям. Особая тщательность в маскировке преступлений, увеличение заранее спланированных действий преступных сообществ и в целом повышение их юридической грамотности обуславливают необходимость использования комплекса специальных знаний при рассмотрении уголовных и гражданских дел, связанных с защитой экономической свободы, обращением финансов.

Подводя итог исследования, необходимо отметить, что знание принципов декодирования бухгалтерской и судебно-бухгалтерской информации позволяет разрабатывать криминалистические методические рекомендации для типичных ситуаций оперативно-следственной практики в целях выявления и расследования преступлений.

Анализируя взаимосвязь понятий «бухгалтерская» и «судебно-бухгалтерская» информация, необходимо обратить внимание на то, что термин «судебно-бухгалтерская информация», который входит в современный категориальный аппарат науки «судебная бухгалтерия», является результатом изучения сложных механизмов взаимодействия преступной деятельности, совершаемой в процессе либо под видом законных хозяйственных операций, и деятельности по формированию документированной систематизированной информации об объектах бухгалтерского учета.

Библиографический список

1. Указ Президента РФ от 02.07.2021 г. № 400 «О Стратегии национальной безопасности Российской Федерации». URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202107030001?inddex=1&rangeSize=1> (дата обращения 05.07.2021 г.)

2. Воронов С.С. Учетная информация как объект налоговых (финансовых) расследований // На страже экономики. 2018. № 2 (5). С. 12-16.
3. Андреева Т.В., Бодрикова О.А., Борисов С.А., Варпаева И.А., Видищева Р.С., Гришина О.В., Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С., Едророва В.Н., Журавлева Т.А., Зылева Н.В., Ивашечкина Л.Г., Игонина Е.С., Каспина Р.Г., Кемаева С.А., Маслова Т.С., Матвеев В.А., Мизиковский И.Е., Мизиковский Е.А., Милосердова А.Н. и др. Современные методы и модели бухгалтерского учета, экономического анализа, контроля и экономической статистики // Коллективная монография / Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Институт экономики и предпринимательства. Нижний Новгород, 2020.
4. Голубятников С.П., Дубровин В.А. Использование экономического анализа при расследовании преступлений – М.: Юридическая литература, 1981. 120 с.
5. Голубятников С.П., Леханова Е.С., Мамкин А.Н. Судебная бухгалтерия: курс лекций – Н. Новгород: НА МВД РФ, 2013. –354 с.
6. Климович Л.П. Использование специальных экономических знаний в расследовании уголовных дел: некоторые результаты анализа следственной практики // Вестник Сибирского юридического института МВД России. 2019. № 2 (35). С. 42-46.
7. Горбачева А.В. Использование специальных экономических знаний при раскрытии и расследовании преступлений экономической направленности: монография – М.: Проспект, 2020. –248 с.
8. Калинина И.Н., Жижка А.Н., Шевченко А.А. Место и роль судебно-бухгалтерской экспертизы в процессе расследования экономических правонарушений // Вестник Академии знаний. 2021. № 1(42). С. 173-177.
9. Лепшокова Р.Р., Глоов М.Б., Ботчаева А.Ш., Борлакова Т.М. Современные проблемы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы // Управленческий учет. 2021. № 5-1. С. 208-212.
10. Предеус Н.В., Церпенто С.И. Место и роль судебно-бухгалтерской экспертизы в процессе расследования экономических правонарушений // Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета. 2020. № 2 (81). С. 129-132.
11. Хаметова А.Р. Актуальные проблемы производства судебно-бухгалтерских экспертиз в расследовании преступлений экономической направленности // Вопросы российского и международного права. 2020. Т. 10. № 6-1. С. 132-137.
12. Каверина Э.Ю. К вопросу о документах бухгалтерского учета как объектах судебно-бухгалтерской экспертизы // Финансы и кредит. 2019. Т. 25. № 3 (783). С. 565-579.
13. Голубятников С.П., Бандорина И.В. Использование внешних источников информации при выявлении и доказывании экономических преступлений // Юрист-Правовед. 2020. № 3 (94). С. 108-113.
14. Бандорина И.В. Приемы исследования документальных данных в практике раскрытия экономических преступлений // Актуальные проблемы борьбы с преступлениями и иными правонарушениями. 2018. № 18-1. С. 15-16.
15. Леонов А.И., Соловьев О.Д., Софьин А.А. Выявление преступлений в сфере банкротства экономико-криминалистическими средствами // Вопросы российского и международного права. 2018. Т. 8. № 1А. С. 160-166.