

ИСПОЛЬЗОВАНИЕ СПЕЦИАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРСКИХ И ЭКОНОМИЧЕСКИХ ЗНАНИЙ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫХ ОРГАНОВ ПО БОРЬБЕ С ПРЕСТУПНОСТЬЮ: ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ*

И.В. САУТКИН, преподаватель кафедры экономико-правовых дисциплин Академии МВД Республики Беларусь ©

В статье рассматриваются некоторые направления использования бухгалтерского анализа (экономико-криминалистическое и экономико-криминологическое). Определяется система методов, с помощью которых выявляются экономические несоответствия в учетных документах и отчетных показателях, как возможные признаки совершения экономических преступлений. Бухгалтерский анализ в статье рассматривается не только как метод диагностики экономических преступлений, но и как средство использования его в процессе доказывания.

Возможности использования специальных бухгалтерских и экономических знаний в деятельности правоохранительных органов по борьбе с преступностью привлекают внимание многих научных и практических работников. Методические рекомендации, разрабатываемые в свете таких возможностей, направлены на совершенствование способов выявления, расследования и предупреждения преступлений. Возможности практического применения методов расследования, основанных на использовании бухгалтерской информации о готовящихся и совершаемых преступлениях, во многом определяются состоянием научной разработки процессуальных, методологических и методических вопросов этой проблемы. В условиях трансформации форм собственности, проведения реформ в сфере экономики и организации производства важнейшим инструментом выявления негативных проявлений в деятельности субъектов хозяйствования становится экономико-правовой анализ.

Экономико-правовые исследования рассматриваются, с одной стороны, как весьма важное направление научных изысканий на стыке экономики и права, с другой – как метод выявления негативных явлений и тенденций, а также признаков преступлений в экономике, в силу этого он получил название метода экономико-правового анализа [1, с.3].

Экономико-правовой анализ – система приемов и способов, имеющих целью применение специальных экономических и бухгалтерских познаний в юридической практике (в оперативно-розыскной деятельности, уголовном и гражданском процессах). Выделяются три направления экономико-правового анализа. Оперативно-экономический анализ проводится негласно с целью выявления скрытых преступлений, экономико-криминалистический – направлен на выявление следов преступлений; экономико-криминологический – имеет целью выявление причин и условий, способствующих совершению преступлений. В эту систему входят бухгалтерский, документальный, экономический анализ. Бухгалтерский анализ основан на использовании контрольных функций элементов метода бухгалтерского учета (баланса, счетов, двойной записи, оценки и калькуляции). Документальный анализ построен на комплексной экономической и юридической оценке документов как материальных носителей информации о негативных отклонениях в хозяйственной деятельности. Экономический анализ – изучение системы показателей, характеризующих финансовую деятельность субъекта хозяйствования.

Использование данного метода должно быть направлено, прежде всего, на выявление преступлений в экономической сфере, результатом

* Статья поступила в редакцию 6 апреля 2009 года.

проведения такого анализа может стать получение первичной, ориентирующей, а также и доказательственной информации. Проведенное нами исследование свидетельствует о необходимости разработки методики его применения по различным направлениям в зависимости от отраслей экономики. Например, проведенное анкетирование сотрудников, расследовавших экономические преступления, показало, что в полном объеме использования исследуемого метода только по 14% дел, а в 27% – использовались его отдельные элементы. Приведенные статистические данные указывают на то, что, во-первых, не все сотрудники обладают достаточными знаниями в сфере применения приемов и способов экономико-правового анализа; во-вторых, недостаточно эффективно планируют и используют форму специальных экономических знаний (ревизии, налоговые проверки, инвентаризации, судебно-экономической экспертизы); в-третьих, отсутствуют отдельные научные комплексные разработки по указанной тематике. Так, в основу классификации методики использования экономико-правового анализа могут быть положены различные виды, формы и особенности ведения бухгалтерского учета субъектов хозяйствования. Отдельным вопросом стоит необходимость разработки методики использования экономико-правового анализа в целях выявления и раскрытия преступлений – в бюджетных учреждениях и организациях, банковских учреждениях, страховых компаниях, строительных компаниях, сельскохозяйственных предприятиях, иных коммерческих предприятиях. Ряд субъектов хозяйствования ведут учет своих операций в 2-х базах, так называемой «светлой» базе данных, информацию о которой они представляют в налоговые и контролирурующие органы, где внешне их деятельность выглядит законной, а также в «темной» базе данных, где ведется учет теневых доходов, а следовательно, доходов уходящих из-под налогообложения, операций незаконной предпринимательской деятельности и т.д.

Как показывает практика борьбы с экономической преступностью, за 2008 год выявлено 6585 экономических и коррупционных преступлений. По окончанным уголовным делам о коррупционных и экономических преступлениях установлен материальный ущерб в 86,6 млрд рублей, который возмещен на 18,1 млрд рублей, плюс наложен арест на имущество на сумму 18,1 млрд рублей. К сожалению, ущерб возмещен только на 42% [2, с.7].

По целому ряду уголовных дел невозможно было обойтись без анализа бухгалтерской и иной экономической информации, где нередко объектами такого анализа выступали первичные и сводные бухгалтерские документы, оперативные данные бухгалтерского учета, бухгалтерская

отчетность. В этой связи весьма актуальным становится использование бухгалтерского анализа. Сущность метода и его использования в юридической практике заключается в особом подходе к исследованию всех материалов дела, к выяснению всех обстоятельств и вопросов, возникающих при расследовании.

Можно выделить несколько классификаций способов использования бухгалтерского анализа в юридической практике:

1) по субъекту применения этих способов они делятся на:

- применения метода бухгалтерского анализа самим следователем (при решении вопроса о возбуждении уголовного дела, при планировании расследования, производстве первоначальных и последующих следственных действий, при решении вопроса о предъявлении обвинения, при составлении обвинительного заключения по делу, а также при осуществлении деятельности по предупреждению преступлений);

- применение метода бухгалтерского анализа другими лицами, выполняющими свои функции в связи с расследованием преступления уголовного дела по заданию или под контролем следователя (оперативные работники, специалисты, ревизоры, эксперты);

2) по процессуальному значению результатов бухгалтерского анализа способы делятся на:

- имеющие непосредственное доказательственное значение по делу;

- направленные на решение организационных и тактических вопросов расследования.

Применяя метод бухгалтерского анализа при допросе, выемке документов, их следственном осмотре и в ходе других следственных действий, следователь получает доказательства, зафиксированные в соответствующих процессуальных источниках. Такое же процессуальное значение имеют и результаты применения метода бухгалтерского анализа, закрепленные в заключении эксперта-бухгалтера, акте ревизии. В то же время предварительное исследование материалов следователем, использование их в процессе оперативно-розыскной деятельности непосредственного доказательственного значения могут не иметь, однако играют важную роль в принятии решений по делу, организации и планировании расследования, выдвижении и проверке следственных версий [3, с.15].

Метод бухгалтерского анализа применяется, прежде всего, при расследовании должностных и экономических преступлений. Его применение возможно и целесообразно тогда, когда преступление прямо или косвенно отражается в системе хозяйственного учета. Это отражение встречается при совершении приписок и других искажений отчетности, выпуска недоброкачественной продукции, взяточничества и ряда других

преступлений. Наиболее полно данный метод применяется при расследовании хищений, совершенных путем присвоения, растраты или злоупотребления служебными полномочиями. При совершении этих преступлений отражение их в системе учета носит не случайный, а закономерный характер. Эти закономерности обусловлены защитной функцией бухгалтерского учета, которая проявляется в свойстве отражать изменения в экономической деятельности предприятий, неизбежно возникающие при совершении экономических преступлений.

Методологическую основу использования защитных функций бухгалтерского учета в процессе расследования составляет теория следообразования, разработанная учеными-криминалистами. Суть ее состоит в образовании специфической группы следов, основанная на отражении в данных учета изменений, которые происходят в экономической деятельности предприятия [3, с.18]. Носителями таких следов будут первичные и сводные бухгалтерские документы, учетные регистры, ведомости, материалы бухгалтерской отчетности.

В большинстве случаев, чтобы скрыть совершенное преступление, преступники намеренно нарушают правила ведения бухгалтерской отчетности. Однако они не учитывают, что путем таких фальсификаций можно обойти лишь некоторые защитные свойства тех или иных элементов метода бухгалтерского учета. Как правило, искажаются те учетные показатели и регистры, в которых непосредственно отражается совершенное преступление. Приспособить же всю систему учета для непротиворечивого отражения деятельности объекта практически невозможно. Следует отметить, что любая попытка обойти отдельные защитные функции учета ведет к нарушениям, фиксируемым другими элементами системы защиты.

Выделяют следующие пути применения отдельных методов бухгалтерского анализа в юридической практике.

1) Осмотр и предварительное исследование бухгалтерских документов.

В основе данного метода лежит аналитическая работа с документами, которая рассматривается, как правило, в процессуальном и непроцессуальном аспектах. Формой процессуального изучения документов является следственный осмотр. Другое направление составляет следственное исследование документов, называемое также предварительным.

Основной целью следственного осмотра и предварительного исследования является установление интеллектуальных подлогов. Достижение ее требует применения разнообразных способов и приемов бухгалтерского анализа документов и учетных регистров. Так, с помощью осмотра

можно не только обнаружить следы материального и интеллектуального подлога, но и отыскать другие документы, имеющие отношение к делу, установить способы совершения и сокрытия преступлений, определить круг участников преступления, установить свидетелей и подготовиться к их допросу, дать задание ревизорам, правильно сформулировать вопросы эксперту-бухгалтеру.

В свою очередь исследование документов с учетом выдвинутых версий и уже имеющихся данных по делу позволяет применять наряду с бухгалтерскими методами логический анализ путем сопоставления необходимых реквизитов как друг с другом, так и с иными обстоятельствами дела.

2) Применение бухгалтерского анализа при допросе.

Значение применения этого метода при допросе определяется спецификой круга лиц, выступающих по делам об экономических преступлениях в качестве свидетелей, подозреваемых и обвиняемых. Практика расследования дел этой категории убеждает, что наиболее существенную информацию о способах совершения и сокрытия преступления, об участниках хищения, его длительности, о размере похищенного можно получить от лиц, прямо или косвенно связанных с документальной регистрацией хозяйственных операций и процессов. Наличие у допрашиваемых познаний в области бухгалтерского учета – объективная предпосылка применения метода бухгалтерского анализа при допросе. Такое применение является структурным элементом всей тактики допроса, находится в тесной логической связи с другими приемами и методами допроса.

Допрос по делам рассматриваемой категории дает возможность получать новые, неизвестные ранее фактические данные – доказательства по делу. В то же время допрос может выступать и как процессуальное средство закрепления в материалах дела сведений, полученных следователем из других источников, в частности, путем непосредственного анализа (предварительного исследования) бухгалтерских документов и учетных регистров. Полученная в процессе такого анализа доказательственная информация найдет свое отражение в поставленных допрашиваемому вопросах и ответах последнего, в предъявленных ему доказательствах [3, с.62–63].

Существенное значение для обеспечения эффективности допроса бухгалтерских работников и материально-ответственных лиц имеет подготовка к допросу, включающая в себя различные формы работы с доказательствами. Хорошо подготовленный и правильно проведенный допрос позволяет комплексно решать указанные задачи – как получать новую информацию, так и закреплять уже добытую путем исследования

собранных материалов. Именно в таком комплексном подходе и заключается реализация метода бухгалтерского анализа.

Особенности допроса по делам об экономических преступлениях связаны с наличием у допрашиваемых специальных познаний по вопросам, составляющим предмет допроса. Бухгалтерские познания при расследовании этой категории дел имеют первостепенное значение. Лицо, знающее должный порядок совершения и бухгалтерского оформления хозяйственных операций, может сообщить весьма ценные в доказательственном отношении сведения, если способы совершения или сокрытия преступления связаны с документальной системой. Однако наличие у допрашиваемых бухгалтерских познаний предъявляет к процессу допроса целый ряд требований, неисполнение которых может не только отрицательно повлиять на эффективность данного следственного действия, но и усложнить весь процесс расследования, повести его по ложному пути. Основное из этих требований – наличие у лица, осуществляющего допрос, соответствующих познаний в объеме, достаточном как для понимания и оценки получаемых показаний, так и для повышения активности собственного участия в допросе.

Так, организация допроса представляет собой целенаправленную деятельность лица, осуществляющего допрос, включающую два основных аспекта: а) личную подготовку к проведению следственного действия, заключающуюся в приобретении и восполнении необходимых сведений по обстоятельствам дела, связанным с допросом (изучение бухгалтерских документов и учетных регистров; системное изучение документов разного уровня, по существу которых необходимо получить показания; изучение материалов дела и других источников, регламентирующих порядок отражения хозяйственных операций; предварительная обработка бухгалтерской информации); б) создание необходимых объективных и субъективных условий и предпосылок, обеспечивающих эффективность допроса. Сюда следует отнести определение последовательности допроса разных лиц, выбор места и времени проведения следственного действия, решение вопроса о способе вызова на допрос, подготовку научно-технических средств, составление плана допроса, а также принятие мер по предотвращению получения допрашиваемым определенных сведений либо наоборот – обеспечение получения лицом информации по делу в объеме, позволяющем использовать эту информацию при допросе в качестве тактического приема. В эту же часть организации следует включить подготовку первичных и иных бухгалтерских документов для предъявления допрашиваемому. Важность личной подготовки к допросу, а именно изучение материалов

дела и других источников, регламентирующих порядок отражения хозяйственных операций, отмечает Я.М. Козицын: «Без тщательного ознакомления и усвоения конкретных операций, знания документов, посредством которых совершались и скрывались хищения, без изучения специальной терминологии и порядка прохождения первичных и бухгалтерских документов нельзя рассчитывать на успех при допросе счетного работника. Такой допрос будет похож на разговор двух человек на разных языках» [4, с.125]

При подготовке к допросу надлежит уяснить не только то, как фактически отражались в учете хозяйственные операции, но и порядок их должного совершения и оформления. Знание такого порядка является непременным условием использования защитных функций метода учета при проведении допроса. Пользуясь недостаточной осведомленностью лица, осуществляющего допрос, в порядке совершения и бухгалтерского оформления хозяйственных операций, обвиняемые на допросе нередко пытаются исказить действительный порядок получения и расходования материальных ценностей и отчетности по ним, неправильно изображают структуру документооборота, документальную взаимосвязь между отдельными хозяйственными операциями. При этом некоторые отступления от установленных правил ведения учета часто представляют как усовершенствования, улучшения, как приспособление общих правил к условиям конкретного предприятия и т.д. В действительности же они обычно служат средством обхода защитных функций учета, способом совершения или сокрытия хищений.

По известным причинам такие искажения могут внести и свидетели, в той или иной мере ответственные за создание условий, использованных преступниками для хищения. И весьма неудачно будут выглядеть позиции следователя, пытающегося в момент допроса выяснить у заинтересованного допрашиваемого, каков же действительный порядок совершения тех или иных операций и их отражения в системе учета.

Известно, что многие свидетели, ответственные за состояние учета и хранение материальных ценностей и денежных средств, весьма неохотно дают показания, относящиеся к участку их работы. Получению правдивых показаний от таких свидетелей способствует хорошее знание следователем принципиальных положений тех отраслей знания, которые будет затрагивать лицо в ходе допроса. Свидетель должен быть убежден в том, что следователь в состоянии правильно понять и оценить его показания, а также разграничить те упущения, за которые он действительно несет ответственность, от преступных действий лиц, использовавших эти упущения. Иначе свидетель в процессе допроса нередко делает

основной упор на собственную «реабилитацию» в глазах следователя, по существу же совершенного преступления ссылается на свою неосведомленность. Для достижения такого взаимопонимания очень важна позиция самого следователя. Допрашивая свидетеля, допустившего какие-то нарушения в осуществлении учетного процесса, использованные преступниками для хищения, вряд ли стоит постоянно подчеркивать эти нарушения, напоминать об ответственности за них и т.п. Будет целесообразнее направить усилия допрашиваемого на выяснение фактической стороны дела, выявление хозяйственных операций, совершенных с использованием данного нарушения, установление участвовавших в них лиц.

Таким образом, использование методов экономико-правового анализа в юридической практике является залогом успешного выявления признаков и, в дальнейшем, расследования экономических преступлений. Однако следует учитывать, что в данном случае большую роль играет профессиональная подготовка лица, применяющего данные методы, которая включает знание не только правовых, но и экономических дисциплин, среди которых знание правил бухгалтерского учета имеет едва ли не первостепенное значение. Но в современных условиях недостаточно знать только сущность рассмотренных методов. Необходимо уметь модифицировать общие приемы исследования в частные методики, принимая в расчет конкретные особенности бухгалтерского, экономического и документального анализа.

ЛИТЕРАТУРА

1. Басецкий, И.И. Роль экономико-правовых исследований в противодействии преступности : сборник материалов научно-практической конференции «Проблемы борьбы с преступностью и подготовки кадров для органов внутренних дел Республики Беларусь» / И.И. Басецкий. – Минск : Академия МВД Республики Беларусь, 2004.
2. Розум, М. Искать виновных или причины злоупотреблений? / М. Розум // На страже. – №11. 2009. 13 марта.
3. Шумак, Г.А. Бухгалтерский анализ как метод расследования преступлений / Г.А. Шумак. – Минск : Университетское, 1985.
4. Козицын, Я.М. Расследование и рассмотрение дел о хищениях, совершаемых с использованием служебного положения / Я.М. Козицын. – Свердловск, 1975.