
ВНЕУЧЕТНЫЕ БУХГАЛТЕРСКИЕ ДОКУМЕНТЫ И ИХ АНАЛИЗ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

Звягин Сергей Анатольевич,

доктор экономических наук, доцент, заместитель начальника кафедры Воронежского института МВД России; patzv@mail.ru

В статье определено значение документов «чернового» или неофициального учета в теории и практике производства бухгалтерских экспертиз; на основе комплексного исследования предложено авторское определение таких документов; представлена группировка правонарушений экономического характера, при совершении которых используются компьютерные системы; подготовлена классификация «черновых» и неофициальных записей в зависимости от их отношения к официальным бухгалтерским документам.

Ключевые слова: «теневая» экономическая деятельность, бухгалтерская документация, бухгалтерская экспертиза, документы «чернового» и неофициального учета, «двойная» бухгалтерия, экономические правонарушения.

Наиболее серьезную угрозу безопасному функционированию переходной экономики представляет криминализация хозяйственной деятельности. На нынешнем этапе реформирования российского общества она подрывает устои нормальной жизнедеятельности самого государства. В числе факторов, генерирующих криминализацию хозяйственной деятельности, следует назвать такие как, ослабление влияния государства по отдельным азимутам экономической деятельности в переходный период, осуществление экономической реформы без создания адекватного механизма контроля и защиты от противоправных и преступных действий в сфере хозяйственной деятельности и др.

Реформирование экономических отношений без создания необходимого механизма контроля и защиты от противоправных и преступных действий создает благоприятные условия для расширения масштабов теневого бизнеса и экономических правонарушений. За годы реформ в условиях ослабления силы и влияния государства произошли существенные качественные сдвиги, связанные с ростом теневой экономической деятельности, использования новых способов совершения преступлений в сфере экономики, расширением

масштабов коррупции в органах государственной власти.

Масштабы и темпы расширения «теневой» экономики свидетельствуют о том, что на нынешнем этапе развития российского опыта проблема теневого бизнеса трансформировалась из ведомственной проблемы правоохранительных органов в общегосударственную. Дело в том, что «теневая» экономика не только не наполняет бюджет, но создает серьезные барьеры для развития официальной экономики, которая явно проигрывает в конкурентной борьбе с «теневым» сектором, оставаясь в правовом поле. Это лишает государство каналов и источников для устойчивого социально-экономического развития.

Именно в условиях ослабления контроля со стороны государства высокими темпами стали возрастать масштабы «теневой» экономической деятельности, среди которых собственное особое место занимает сокрытие и искажение объемов коммерческой деятельности. Поэтому одним из важнейших направлений обеспечения экономической безопасности является противодействие экономической и налоговой преступности, в процессе которого особое место занимает выявление, документирование и доказательство фактов осуществления скрытой и неформальной экономической деятельности.

В связи с особой спецификой проявления скрытой финансово-хозяйственной деятельности организаций на различных стадиях экономического цикла и в различных отраслях хозяйствования не представляется возможным предложить универсальную методику выявления такой деятельности и расчета её показателей.

Следует иметь в виду, что организация и осуществление скрытой (теневой) финансово-хозяйственной деятельности в рамках одного субъекта хозяйствования ведет к неизбежной деформации бухгалтерского учета. Такая система бухгалтерского учета, подвергнутая криминальному воздействию в связи с осуществлением скрытой экономической деятельности, в теории и практике судебной бухгалтерии получила название «двойной» бухгалтерии.

Для качественного документирования и доказывания подобных фактов в процессе производства бухгалтерской экспертизы важное значение придается исследованию бухгалтерских документов.

Для получения свидетельств и доказательств по противоправным действиям экономического характера всё чаще используются разнообразные приемы исследования документов, описанные в специальной литературе. Наряду с изучением бухгалтерских документов, эксперту-бухгалтеру при проведении экспертизы большую помощь может оказать изучение так называемых других материалов дела, использование которых связано с исследованием хозяйственных операций, отраженных не только в документах бухгалтерского учета, но и в иных документах.

Поэтому необходимо чётко разделять понятие бухгалтерского документа и документа неофициального («чернового») учета. Под документами

неофициального учета мы предлагаем понимать документацию, которая официально не регламентирована для данного предприятия нормативными документами, в том числе и его учетной политикой, а также не находит отражения в бухгалтерском учете и отчетности. Такие документы находятся вне бухгалтерского контроля и самостоятельного доказательственного значения не имеют. Эти документы могут быть использованы экспертом-бухгалтером при исследовании и оценке выявленных фактов, а также правоохранительными органами при определении степени виновности отдельных работников в допущенных нарушениях. Возникают трудности и в их использовании при проведении бухгалтерской экспертизы, связанные с многообразием форм этих документов и различной степенью их оформления. Поэтому в настоящее время возникла острая необходимость в классификации документов неофициального («чернового») учета для потребностей финансового контроля (ревизий, проверок, экспертиз).

Экспертная бухгалтерская практика показывает, что в составе таких документов встречаются неполноценные документы, в которых содержатся такие недостатки, как неоговоренные исправления, отсутствие подписей лиц, совершивших операции, неясное или неполное указание операций, наименований, фамилий, небрежность оформления. В связи с этим возникает необходимость в определении порядка исследования и оценки неофициальных учетных документов и пределов их использования в бухгалтерской экспертизе.

Исследование неофициальных материалов, например «черновых» записей кассиров и других материально-ответственных лиц, неофициальных заявлений работников изучаемых организаций в ряде случаев помогает устанавливать истинное состояние дел, выявлять злоупотребления, правонарушения и другие противоправные действия по операциям с денежными средствами, имуществом и обязательствами организации. Однако подобного рода информацию следует использовать весьма осторожно, не выходя за рамки действующего законодательства.

Когда эксперт-бухгалтер в результате исследования документов устанавливает, что операции в документах «чернового» или неофициального учета отражены верно, а в документах бухгалтерского учета – с искажениями, свои выводы о правомерности записей неофициального или «чернового» учета эксперт-бухгалтер может обосновать при наличии двух условий: 1) документы неофициального учета имеют необходимые реквизиты; 2) сведения неофициального учета о совершенной хозяйственной операции совпадают с данными официального бухгалтерского учета.

Изучение письменных объяснений должностных лиц, полученных в процессе ревизии, инвентаризации или другой проверки, позволяют всесторонне проанализировать действия этих лиц, выявить обстоятельства, способствующие возникновению нарушений финансовой дисциплины, определить направления дальнейшей проверки или исследования фактов хозяйственной деятельности.

Бухгалтерская экспертиза осуществляется на основании бухгалтерской документации, изъятой в установленном порядке. Изъятию подлежат подлинные документы, в отдельных случаях допускается замена их копиями, заверенными соответствующим образом.

Вместе с тем, с помощью выемок не всегда удается изъять все необходимые документы. Должностные лица предприятий и организаций, допустившие противоправные действия экономической направленности, как свидетельствуют материалы уголовных дел, предпринимают решительные меры по сокрытию или уничтожению официальной и «черновой» бухгалтерской документации со следами правонарушений и злоупотреблений. В подобных условиях обнаружить и изъять важные доказательства возможно только при проведении обысков. Подлинные официальные и неофициальные учетные документы могут храниться как в служебных помещениях, так и в других местах: в частных домовладениях, гаражах и т.п.

Как правило, для ведения двойного или неофициального («чернового») учета используется компьютерная техника. Бухгалтерская экспертиза и компьютерные системы имеют два аспекта взаимодействия. Суть одного из аспектов заключается в том, что в настоящее время обозначилась тенденция роста количества и изощренности экономических правонарушений, осуществляемых с использованием компьютерных систем. Поэтому одной из проблем в практике производства бухгалтерских экспертиз является недостаточный уровень методического обеспечения экспертных бухгалтерских исследований в условиях применения компьютерных технологий.

Особенностью другого аспекта является рассмотрение возможности применения компьютерных систем для проведения экспертных бухгалтерских исследований и анализа полученных в ходе этих исследований результатов.

Наступление эры господства информации на рубеже второго и третьего тысячелетий отмечено резким ростом преступлений, связанных с использованием компьютерных средств и, в частности, преступлений в экономической сфере. Само количество таких правонарушений относительно невелико, но ущерб, нанесенный собственникам и государству, составляет значительные суммы (уклонение от уплаты налогов НК «ЮКОС», расследование деятельности Фонда обязательного медицинского страхования РФ и ряда фармацевтических компаний и др.).

Анализ практики производства бухгалтерских экспертиз по делам, сопряженным с использованием компьютерных средств, показал, что в типичных исходных криминальных ситуациях присутствуют общехарактерные обстоятельства. Исходя из этого, мы предлагаем выделить четыре группы правонарушений экономического характера, при совершении которых используются компьютерные системы.

Первая группа объединяет правонарушения, предметом которых являются

сами компьютерные средства. Прежде всего, это действия, совершаемые в отношении компьютерной информации во встроенных и интегрированных компьютерных средствах (кассовые аппараты, кредитные и расчетные карточки и т.д.).

Компьютерные средства могут выступать одновременно и как предметы, и как средства совершения экономических правонарушений. Такие ситуации составляют вторую группу.

К третьей группе относятся ситуации, когда компьютерные средства использовались для совершения и (или) сокрытия противоправных действий. В таких случаях важно в первую очередь продиагностировать программы, установить свойства и состояние информационного обеспечения. Характерные примеры экспертных исследований связаны с раскрытием и расследованием правонарушений, для совершения и сокрытия которых использовались компьютерные средства: ведение «двойной» бухгалтерии, фальсификация бухгалтерской (финансовой) отчетности и др.

Четвертую группу образуют криминальные ситуации, в которых компьютерные средства являются источником криминалистически значимой бухгалтерской информации. Основная задача при этом состоит в диагностировании компьютерной информации, изучении её первоначального состояния и хронологии воздействий на неё. Типичные примеры – установление фактов и обстоятельств по преступлениям, в которых компьютерные средства прямо не использовались для их совершения, а выступали лишь как носители криминалистически значимой информации, в том числе и неофициального характера.

На основании изъятых «черновых» и неофициальных учетных записей можно установить подлинные обстоятельства совершения финансово-хозяйственных операций. Сопоставление данных неофициального учета с легитимными данными бухгалтерского учета и отчетности позволяет выявлять и доказывать правонарушения и злоупотребления в сфере экономики.

Документы неофициального учета могут содержать сведения:

- о хозяйственных операциях, контрактах, которые не нашли должного отражения в официальной бухгалтерской документации;
- об объемах продаж товаров (продукции, работ и услуг);
- о фактах поступления и отпуска товарно-материальных ценностей;
- о размерах полученной выручки.

В отдельных случаях данные документов неофициального («чернового») учета позволяют полностью восстановить хронологию и этапы финансово-хозяйственной деятельности коммерческой организации даже тогда, когда бухгалтерский учет не велся или велся ненадлежащим образом. С помощью неофициального учета появляется возможность установить факты осуществления бестоварных операций, продажи неучтенных товаров и т.д.

Необходимо учитывать, что в соответствии с уголовно-процессуальным

законодательством сведения, содержащиеся в черновых записях, дневниках и неофициальных бухгалтерских документах, не относятся к категории документов – источников доказательств, так как изложенные в них обстоятельства и факты, имеющие значение для дела, не удостоверены предприятиями (организациями), руководителями или гражданами. Однако сущность непроцессуальной информации, содержащейся в перечисленных носителях, позволяет применять ее при раскрытии и расследовании противоправных действий, так как, согласно тому же законодательству, «доказательством по уголовному делу являются любые сведения, на основе которых суд, прокурор, следователь, дознаватель в порядке, определенном настоящим Кодексом, устанавливает наличие или отсутствие обстоятельств, подлежащих доказыванию при производстве по уголовному делу, а также иных обстоятельств, имеющих значение для уголовного дела» [1, с. 74].

Следует помнить, что фальсифицированные бухгалтерские документы могут содержать признаки как интеллектуального, так и материального подлога. Особый юридический статус документов с материальным подлогом требует специальных мер обращения с ними при их обнаружении, осмотре и изъятии, влияет на тактику отдельных этапов экспертной работы. В рассматриваемых ситуациях осуществляемыми следственными действиями, как правило, являются выемка документов, следственный осмотр документов, обыск производственных, служебных и иных помещений, допрос руководителя, главного бухгалтера и сотрудников организации, назначение и производство бухгалтерской экспертизы. Весь комплекс проводимых мероприятий целесообразно осуществлять при непосредственном участии специалиста в области бухгалтерского учета, аудита, анализа и финансового контроля.

Они, в частности, могут оказывать помощь в осмотре документов: определение вида документа, когда и кем он изготовлен, его доброкачественность, наличие реквизитов, подчисток, исправлений, содержание хозяйственной операции, ее законность и целесообразность, наличие подписей должностных лиц и исполнителей операции. Кроме того, лица, участвующие в осмотре, вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол. Протокол об осмотре имеет доказательственную силу при производстве по делу, а также при рассмотрении дела в суде, если он составлен в надлежащем порядке.

Таким образом, в зависимости от отношения «черновых» и неофициальных записей к официальным бухгалтерским документам и регистрам бухгалтерского учета предлагаем классифицировать такие документы по четырем группам:

- 1) небухгалтерская документация, используемая в бухгалтерском учете, составление которой установлено соответствующими нормативными актами (письменные объяснения сотрудников, докладные записки, деловая переписка и т.п.);

2) документы, разработанные должностными или материально-ответственными лицами в индивидуальном порядке по учёту и движению имущества (собственная картотека учета материальных ценностей, неофициальный учет производства продукции, продажи товаров и др.);

3) документы «чернового» учета, дополняющие или расшифровывающие данные бухгалтерского учета или имеющие самостоятельное значение, составленные по аналогии с официальной документацией (неофициальные приходные и расходные ордера, платежные ведомости, Главная книга и т.д.);

4) неофициальные записи материально-ответственных и должностных лиц в документах произвольного оформления, отражающие ход и результаты криминальной деятельности (тетради, записные книжки, дневники и др.).

Список источников

1. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации: Федер. закон от 18.12.2001 г. № 177-ФЗ (в ред. Федер. закона от 27.12.2010 г. № 241-ФЗ) [текст] // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2010. - № 1. – Ст. 4.

EXTRA REGISTRATION ACCOUNTING DOCUMENTS AND ITS ANALYSIS AT CARRYING OUT ACCOUNTING EXAMINATION

Zvyagin Sergey Anatolyevich,

Dr. Sc. of Economy, Associate Professor, Deputy of Chief of the Chair of Economy of Voronezh Institute of Ministry Interior; patzv@mail.ru

The article identifies the value of the documents "draft" or informal accounting in theory and practice of production accounting expertise, based on a comprehensive study prompted the author's definition of such documents, provided the grouping of offenses of an economic nature, which are used in the commission of computer systems, prepared by the classification "rough" and informal records depending on their relationship to the official accounting records.

Keywords: "shadow" economic activity, accounting records, accounting expertise, the documents "rough" and unofficial records, "double" accounting, economic offenses.