

**Г. А. Шумак**

## **ЗАЩИТНЫЕ ФУНКЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В КОНТЕКСТЕ ИНТЕГРАЦИИ ЭКОНОМИКО- КРИМИНАЛИСТИЧЕСКИХ ИССЛЕДОВАНИЙ**

*Введение.* Закономерности развития природы и общества универсальны, их влияние распространяется на все явления и процессы, не деля их на прогрессивные и нежелательные для людей. Не составляет исключения и сфера преступной деятельности. Преступления против личности, собственности, порядка управления и многие другие совершаются все более техногенными способами, преступниками широко используются новейшие технические достижения, естественно-научные исследования и данные точных наук. Не в стороне оказываются и науки о человеке, в частности психологические, социологические, иные гуманитарные науки. Кстати, «конструкторы» известных финансовых «пирамид» в основу своих мошеннических операций клали не столько замысловатые банковские и инвестиционные проекты, сколько резкую трансформацию психических мыслительных процессов значительного числа людей, видевших реальное обогащение определенных слоев общества и считавших себя достойными и способными стать в их ряды.

Подобная ситуация ставит серьезные задачи перед законодателями, правоохранительными органами и юридической наукой. Необходимо безотлагательно хотя бы сократить разрыв в использовании результатов научно-технического прогресса представителями преступного мира и правоохранительной системой. К сожалению, в настоящее время этот разрыв весьма серьезный и не в нашу пользу.

Что может сделать юридическая наука в решении общей задачи повышения эффективности борьбы с преступностью? В наиболее общей форме представляется возможным ответить так: в противовес активному использованию научных достижений преступным миром необходимо поставить процессы криминализации деяний, выявления, расследования, предупреждения преступлений, назначения и исполнения наказаний на более высокий научный уровень, недостижимый в принципе даже для организованных сообществ. Это глобальная цель. Ее достижение требует решения целого ряда стратегических и такти-

ческих задач. Сформулируем одну из них. Представителям юридической науки следует отказаться от узковедомственного, узкопредметного подхода к своим исследованиям. Иными словами, необходимо развивать интеграционные процессы в научных и особенно научно-практических исследованиях и методических разработках. С давних пор известно, что опережающие, «прорывные» идеи и технологии рождались в «стыковых» исследованиях, при использовании методов и методик смежных или даже отдаленных наук. С сожалением можно воспринимать тот факт, что об этом необходимо настойчиво говорить, спорить с оппонентами, доказывать необходимость интеграции науки. Преодолевать консерватизм сложившихся границ в правовых науках, в том числе и обеспечивающих сферу борьбы с преступностью, достаточно сложно. Представители противоположной стороны, напротив, умело и своевременно, часто опережающе, используют самые современные методы и технологии, появляющиеся в результате интеграционных научных исследований.

**Основная часть.** Сказанное хотелось бы проиллюстрировать на примере взаимосвязи и взаимодействия двух отраслей научных знаний – экономической и правовой. Совпадающий сегмент этих двух наук, как и обслуживаемых ими видов деятельности, чрезвычайно широк и разнообразен. Поэтому скорректируем задачу, сузив область исследований как с одной, так и с другой стороны. Исходя из поставленной выше цели – использование достижений научно-технического прогресса в борьбе с преступностью – представляется важным рассмотреть интеграционные возможности двух конкретных отраслей экономической и правовой науки, а именно бухгалтерского учета и криминалистики. Несмотря на кажущуюся на первый взгляд полярированность целей, задач, методов и приемов этой отрасли знаний, именно их сочетание, взаимопроникновение и взаимоиспользование открывает широкие возможности (иногда – единственную возможность) для решения стратегических и тактических задач выявления, расследования, предупреждения и в целом противодействия большому блоку противоправных деяний – преступлений в сфере экономической деятельности.

Следует, прежде всего, отметить, что инициатива интеграции криминалистики и бухгалтерского учета принадлежит в большей мере криминалистике. Такова природа и особенность этой науки: аккумулировать в себе максимальное число «чужих» закономерностей, принципов, связей, методов с тем, чтобы, трансформировав их сооб-

разно своей задаче, получить новое знание, новый метод, новое умение, используемые для раскрытия и расследования преступлений.

Бухгалтерский учет как информационная система отражения хозяйственной деятельности с давних пор широко используется в разных аспектах сферы правовой охраны объектов собственности и экономических интересов.

Заслуживает внимания методологическая сторона: на каких принципах, свойствах, чертах и особенностях учета основана сама возможность трансформации данных бухгалтерского учета в источники доказательственной информации по делам об экономических преступлениях.

Исследование проблемы использования бухгалтерского учета в деятельности по расследованию преступлений, проведенное нами в прежние годы, привело к идее о выполнении бухгалтерским учетом защитных функций в системе отношений субъектов хозяйствования. Защитные функции бухгалтерского учета определялись нами как свойство учета отражать изменения в хозяйственной и финансовой деятельности организаций, неизбежно (закономерно) возникающие при совершении посягательств на объекты собственности [1, с. 16–48].

Идея выполнения учетом защитных функций и использования их при раскрытии и расследовании преступлений нашла широкое признание ученых, прежде всего занимающихся проблемами судебной бухгалтерии. В большинстве учебников по судебной бухгалтерии, вышедших в последующий период, метод бухгалтерского анализа и составляющие его содержание защитные функции учета рассматривались и рассматриваются в качестве ключевых понятий судебной бухгалтерии [2; 3]. В частности, Е. С. Дубоносов определяет предмет судебной бухгалтерии как «защитные функции бухгалтерского учета, обуславливающие закономерности их использования в юридической практике» [4, с. 17].

В современных условиях существенно изменились организационные формы ведения бухгалтерского учета, применяемые технические средства, нормативное правовое регулирование. Однако отражательная сущность учета, как и основы заложенной еще в средние века методологии, осталась неизменной. А именно на этих глубинных основах и формируются защитные функции учета. Задача криминалистов – хорошо уяснить содержание каждой защитной функции, направления их трансформации в новых условиях хозяйствования, за-

закономерности проявления в разнообразных ситуациях противоправного поведения в сфере экономических отношений.

Методологическую основу использования защитных функций системы бухгалтерского учета в процессе расследования составляет разработанная криминалистикой теория слеодообразования, в основе которой лежит всеобщий принцип отражения. В криминалистической литературе глубокому теоретическому анализу подвергнуты закономерности слеодообразования как особой формы отражения в материальном мире и сознании людей. Особенности слеодообразования в каждом случае определяются соответствующей формой отражения.

В результате преступных действий в различных источниках экономической информации образуются специфические следы, основанные на отражении в данных учета изменений, которые неизбежно происходят в хозяйственной деятельности организации. Носителями таких следов являются первичные и сводные бухгалтерские документы, учетные регистры, ведомости, материалы бухгалтерской отчетности и др.

На процесс слеодообразования в ходе отражения существенное влияние оказывает характер взаимодействия между отражающим и отражаемым объектами. Следует отметить, что процессы хозяйственной жизни в полной мере подчиняются закону всеобщей связи и взаимообусловленности. Причем многие из них находятся в корреляционной зависимости, что дает возможность четко определить структуру взаимосвязей и характер их функционирования.

В силу действия указанного закона хозяйственно-финансовая деятельность любого субъекта хозяйствования может протекать нормально, без отклонений от прогнозов и нормативов, если в сложившиеся взаимосвязи не будут внесены несвойственные этому субъекту изменения. Появление таких изменений – закономерное начало, составляющее объективную предпосылку возможности изучения происходящих процессов. Непосредственно наблюдать сами изменения, происходящие в хозяйственно-финансовой деятельности организации, практически невозможно. В лучшем случае можно лишь определить некоторые их результаты, например уменьшение производственных запасов, увеличение численного состава работников предприятия и т. п. Проанализировать же эти изменения и, в частности, выделить те из них, которые свидетельствуют о несвойственных для данного субъекта процессах, о нарушениях взаимосвязей, можно только

опосредствованным путем – на основе изучения этих изменений во взаимосвязанных системах.

Как отмечают Л. Ф. Зверенчук и Л. С. Зернов, процессы регулирования и прогнозирования деятельности предприятий предполагают необходимость постоянного изучения состояния управляемого объекта. «Изучают, однако, не сам объект и окружающую среду, а их модель, в качестве которой выступает совокупность сведений, содержащихся в учетных регистрах и отчетности» [5, с. 42].

Защитные функции бухгалтерского учета основываются на его специфических чертах и реализуются в особенностях методов учета. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18 октября 1994 г. (в редакции Закона от 29.12.2006 г.) [6] определяет бухгалтерский учет как систему непрерывного и сплошного документального отражения информации о хозяйственной деятельности организации методом двойной записи в денежном выражении на счетах бухгалтерского учета в соответствии с законодательством Республики Беларусь. Непрерывность, сплошной характер и документированность бухгалтерского учета и есть те принципиальные черты, на которых основывается сама возможность выполнения учетом защитных функций. Система бухгалтерского учета в ходе выполнения возложенных на нее задач с помощью своих методов отражает сущность взаимосвязей, объективно складывающихся в процессе хозяйственной деятельности. Бухгалтерскому учету присуща последовательная системность организации, достоверность, документальная обоснованность, точность, универсальный характер отражения хода и результатов экономической деятельности. Показатели учета подвержены тем же изменениям, что и отражаемые ими процессы. В них проявляются те же взаимосвязи, которые происходят и в реальной производственной и коммерческой деятельности. Это обеспечивается прежде всего соблюдением ряда требований, предъявляемых к бухгалтерскому учету: точности и объективности, своевременности отражения хозяйственных операций, полноты учета, единообразия построения учетных показателей и др.

Защитные функции бухгалтерского учета, выражающиеся в способности отражать и фиксировать негативные изменения в деятельности субъектов хозяйствования, находят реальное проявление в особенностях метода учета. Именно анализ метода бухгалтерского учета дает возможность наиболее полно и конкретно рассмотреть использо-

вание его защитных функций для выявления и расследования экономических преступлений.

Под методом бухгалтерского учета понимается совокупность способов и приемов, позволяющих получить всестороннюю характеристику хозяйственной деятельности предприятия [7, с. 21]. Каждый из элементов метода учета дает возможность получить информацию об отдельных сторонах изучаемого предмета, а в совокупности обеспечивает его сплошное и непрерывное отражение. Важнейшими элементами метода бухгалтерского учета являются: документация хозяйственных операций и инвентаризация; денежная оценка хозяйственных средств и калькуляция; система счетов и способ двойной записи; обобщение данных бухгалтерского учета в балансе, оборотной ведомости, отчетности. Элементы метода бухгалтерского учета взаимосвязаны, образуют единую систему, отличающую бухгалтерский учет от иных видов учета.

Все элементы метода необходимы и важны для выполнения учетом как информационной, так и защитной функций. Особенно это касается защитной функции, так как именно в системе элементы метода учета формируют взаимосвязанную цепь отражений, позволяющих получать полноценные доказательства по уголовным и гражданским делам.

В то же время при экономико-криминалистическом анализе защитных функций метода бухгалтерского учета представляется возможным выделить такие элементы, для которых данная функция является наиболее характерной и часто используемой в правоохранительной практике. В их числе следует назвать документацию – один из наиболее важных способов первичного наблюдения в системе экономической деятельности субъектов хозяйствования. Именно этот элемент метода бухгалтерского учета в наибольшей мере обеспечивает формирование следов в процессе совершения экономических преступлений и в связи с этим чаще других становится объектом исследования на различных стадиях уголовного судопроизводства. Поэтому изучение его защитных функций имеет первостепенное значение.

Особая роль документации в выполнении учетом защитной функции определяется прежде всего тем, что этот элемент метода является начальной стадией учетного процесса. Первоначальная информация о содержании хозяйственных операций, месте и времени их совершения и другие исходные сведения о хозяйственной деятельно-

сти организации, зафиксированные в первичных документах, становятся объектом обработки с помощью других элементов метода учета. В дальнейшем эти сведения подвергаются оценке в денежном измерителе, группировке по однородным экономическим признакам, разносте с помощью двойной записи по счетам и, наконец, различным обобщениям в балансе и других формах отчетности. Отсюда ясно, что искажение информации в начале учетного процесса находит свое продолжение и на других стадиях учета. Поэтому бухгалтерская документация не только сама выполняет защитную функцию, но и заключает в себе принципиальную возможность выполнения этой функции другими элементами метода бухгалтерского учета. Документация, являясь одним из элементов этого метода, по сравнению с другими элементами обладает наибольшей функциональной автономией. Ее защитные функции основаны на ряде специфических черт бухгалтерских документов, на характере предъявляемых к ним требований. В своей совокупности эти черты создают объективную преграду преступному использованию документации в целях хищения. Каждое свойство документов по-своему детерминирует поведение преступника, заставляя его производить дополнительные действия для нейтрализации их защитных функций и оставлять при этом следы, способствующие его изобличению.

Предпосылки проявления всех защитных функций бухгалтерских документов состоят в их информационной сущности. В системе реквизитов бухгалтерских документов содержатся сведения о различных сторонах отраженных в них хозяйственных операций и процессов. В частности, из первичного документа мы узнаем содержание операции, время и место ее совершения, кто за нее ответствен и другие сведения, необходимые для ее исследования. Особое значение придается изучению информационных признаков документа, закрепленных в его обязательных реквизитах, являющихся общими для всех бухгалтерских документов. К их числу Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» [6] (далее – Закон) относит наименование, номер документа, дату и место его составления; содержание и основание совершения хозяйственной операции, ее измерение и оценку в натуральных, количественных и денежных показателях; должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, их фамилии, инициалы, личные подписи. Искажение сведений, содержащихся в обязательных реквизитах документов, приводит к различным противоречиям в других элемен-

тах метода бухгалтерского учета. Так, изменение в расходном документе времени отпуска материальных ценностей при восстановлении учета может проявиться в атипичном положении сальдо на счетах (например, кредитовом сальдо на материальном счете на день фальсифицированной операции), неправильное указание места совершения операции может привести к нереальной задолженности и т. д. Анализ информационных признаков, таким образом, дает возможность определить пути исследования документов для выявления действительной сущности хозяйственной операции.

Исходя из значения документации в обеспечении учетного процесса и с учетом ее информационной сущности, представляется возможным выделить следующие черты, признаки и требования, предъявляемые Законом «О бухгалтерском учете и отчетности» к бухгалтерским документам, на которых основываются их защитные функции.

1. Требования полноты и своевременности отражения хозяйственных операций. Эти требования относятся и к иным элементам метода учета, однако в методе документации они получают свое непосредственное выражение, определяя одну из его важнейших защитных функций. Сущность этих требований определена ст. 9 Закона: факт совершения хозяйственной операции подтверждается первичным учетным документом, имеющим юридическую силу <...>; первичный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным, – непосредственно после ее совершения.

Защитная функция этого требования состоит в том, что обнаружение в организации материальных ценностей или денежных средств, не оформленных соответствующими документами, рассматривается как признак возможного хищения или создания резерва для него.

При расследовании причин образования недостачи денежных средств в кассе организации были установлены случаи неполного оприходования поступивших в кассу денег. Для сокрытия образовавшейся недостачи применялся способ несвоевременного отражения в кассовом отчете совершаемых хозяйственных операций: документы, по которым производилась выдача денег в последующем периоде, приобщались к отчету за предыдущий период. Нарушение требования полноты и своевременности отражения операций привело к противоречиям в содержании ряда кассовых и банковских документов и со-



ставило фактическую предпосылку разоблачения расхитителей денежных средств.

2. Признак достоверительности бухгалтерских документов. Сущность его заключается в том, что хозяйственные операции могут быть внесены в учетные регистры только в том случае, если на них имеются надлежащим образом составленные и оформленные первичные или сводные документы. Защитная функция этого признака выражается в том, что обнаружение в организации так называемых бездокументных записей в учетных регистрах (бухгалтерских проводок, не подтверждаемых первичными документами) также расценивается как признак возможных злоупотреблений.

3. Признак нормативности бухгалтерской документации. В соответствии с Законом первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по типовым формам, утвержденным Министерством финансов Республики Беларусь или другими республиканскими органами государственного управления. Нормативность придает юридическую силу бухгалтерским документам, обуславливает саму возможность использования защитных функций этого метода учета для получения доказательств. Нарушение нормативности документов проявляется в отступлениях от установленного порядка документирования хозяйственных операций: изменение формы или содержания документов, порядка согласования, подписания, утверждения документов, графика документооборота и т. п. свидетельствуют о приспособлении документации к потребностям или возможностям заинтересованных в этих отклонениях лиц.

Таким образом, защитное свойство нормативности бухгалтерских документов проявляется в определенной детерминации действий преступников, ограничении их в выборе способов совершения и сокрытия преступных действий.

4. Индивидуализирующий характер бухгалтерской документации. Его защитное значение проявляется в определении лиц, имеющих отношение к совершению и оформлению исследуемой хозяйственной операции. Как отмечалось выше, документ в числе обязательных реквизитов должен содержать указание на лиц, участвовавших в совершении и оформлении операции. Так, в расходном кассовом ордере индивидуализирующими признаками являются фамилии и подписи получателя, кассира, бухгалтера. В требовании на отпуск материальных ценностей указываются фамилии лица, выдавшего ценно-

сти, и лица, их принявшего, и т. д. Такие признаки являются главными в осуществлении всего процесса учетного оформления операции. В соответствии с ними составляются бухгалтерские проводки, производится разноска по счетам, выявляются конечные результаты. Действия, направленные на искажение индивидуализирующих признаков документов, приводят к формированию специфической группы следов, которые могут быть использованы для разоблачения преступников.

**Заключение.** Исследование защитных функций элементов метода бухгалтерского учета предполагает комплексный экономико-криминалистический подход к проблеме. Криминалистическая трансформация закономерностей отражения хозяйственной деятельности организаций позволяет создавать и использовать на практике новые методы и приемы получения доказательственной информации по делам об экономических преступлениях.

#### Список использованных источников

1. *Шумак, Г. А.* Бухгалтерский анализ как метод расследования преступлений / Г. А. Шумак. – Минск: Университетское, 1985. – С. 16–48.
2. *Атанесян, Г. А.* Судебная бухгалтерия: учебник / Г. А. Атанесян, С. П. Голубятников. – М.: Юрид. лит., 1989. – 352 с.
3. Судебная бухгалтерия: учебник / под ред. С. П. Голубятникова. – М.: Юрид. лит., 1998. – 368 с.
4. *Дубоносов, Е. С.* Судебная бухгалтерия: учеб.-практ. пособие / Е. С. Дубоносов. – М.: Книжный мир, 2004. – 252 с.
5. *Зверенчук, Л. Ф.* О месте бухгалтерского учета в АСУ / Л. Ф. Зверенчук, Л. С. Зернов // Бухгалтерский учет. – 1977. – № 3. – С. 40–44.
6. Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2001. – № 63. – 2/785.
7. *Левкович, О. А.* Бухгалтерский учет: учеб. пособие / О. А. Левкович, И. Н. Бурцева, Ю. И. Акулич; под общ. ред. О. А. Левковича. – Минск: Амалфея, 2003. – 640 с.