

Г. А. Шумак

ФОРМЫ И МЕТОДЫ АНАЛИТИЧЕСКОЙ РАБОТЫ СЛЕДОВАТЕЛЯ С ДОКУМЕНТАМИ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА ПРИ РАССЛЕДОВАНИИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

В связи со становлением и развитием в Республике Беларусь рыночных отношений многие аспекты отечественной экономики претерпели существенные преобразования. Реформирование экономики при отсутствии должного механизма контроля и защиты от преступных посягательств создало благоприятные предпосылки для значительного роста экономической преступности.

Рыночные преобразования вызвали качественно новые изменения в механизме совершения преступлений экономического характера. Наряду с хищениями, широкое распространение получили корыстные преступления с использованием атрибутов юридического лица, выманивание кредитов, уклонение от уплаты налогов, незаконная предпринимательская деятельность и др.

В настоящее время борьба с экономической преступностью является приоритетным направлением обеспечения безопасности республики. Однако, несмотря на общегосударственное понимание проблемы, до настоящего времени понятие «экономической преступности» законодательно не определено. Выделенная в Уголовном кодексе Республики Беларусь глава 25 «Преступления против порядка осуществления экономической деятельности» не дает полного перечня экономических преступлений¹. Что касается научных определений этого понятия, то здесь следует выделять уголовно-правовой, криминологический и криминалистический подходы. Каждая из этих отраслей правовых наук акцентирует внимание на присущие своему предмету исследования аспекты. В частности, с точки зрения криминалистики экономические преступления представляется возможным определить как совершаемые под видом законных хозяйственных операций преступные действия, которые находят обязательное отражение в системе экономической информации

Успешная борьба с экономической преступностью требует не только соответствующей правовой базы, но и постоянного совершенствования работы правоохранительных органов, внедрения научных методов выявления, расследования и предупреждения преступлений.

Решение этих задач неразрывно связано с совершенствованием следственной работы, в том числе овладением новейшими методиками работы с доказательствами.

В современных условиях документы занимают все более масштабные позиции, являются основными доказательствами по делам об экономических преступлениях. Однако следует учитывать и обратную тенденцию – возрастающее из года в год количество преступлений, совершаемых с использованием документов.

При расследовании уголовных дел о преступлениях в сфере хозяйственной деятельности следователь постоянно сталкивается с необходимостью исследования документов. Работа с документами по делам рассматриваемой категории преступлений является составной частью методики расследования. Объем и направление такого рода исследования документов определяется задачами расследования, тем, что должно быть установлено и доказано по делу.

Активная аналитическая работа следователя с документами позволяет решать многие задачи, возникающие в процессе расследования, дает возможность выяснения обстановки преступления, характера и особенностей производственного процесса, операций, которые совершаются при той или иной хозяйственной деятельности, получения нужных доказательств. Следует признать, что работа с документами для многих следователей является одной из самых трудных задач в процессе расследования дел о преступлениях в сфере хозяйственной деятельности в силу того, что следователь зачастую не знает порядка оформления документации, особенностей документооборота, методов и средств исследования документов. В ряде случаев изучению документов не придается должного значения, что приводит к существенным ошибкам, пробелам в расследовании. Поэтому изучение современных форм и методов работы следователя с документами при расследовании уголовных дел о преступлениях, совершаемых в сфере экономической деятельности, является актуальной задачей как криминалистической науки, так и правоохранительной практики

Современное предприятие представляет собой сложную технологическую, экономическую и социальную систему, для анализа которой необходимы самые различные источники информации. Работа предприятия требует фиксации информации о результатах финансово-хозяйственной и производственной деятельности на всех этапах. Все операции должны постоянно контролироваться и оцениваться

руководством предприятия. Это становится возможным благодаря отражению всех фактов и событий, имевших место на предприятии в соответствующих документах. Человек не в состоянии удержать в памяти и в точности воспроизвести все процессы, которые имели место в производственной и финансовой сфере деятельности предприятия. Только с помощью документирования можно точно и доказательно восстановить и изучить события и факты прошлой деятельности. На основании документов можно сравнить показатели предприятия за любые промежутки времени.

Кроме практической целесообразности необходимость документирования финансово-хозяйственной деятельности предприятий закреплена в множестве нормативных актов, затрагивающих в основном документирование отдельных фактов хозяйственной деятельности. Наиболее общие положения содержатся в Законе Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности». В ст. 8 Закона говорится, что организация непрерывно ведет бухгалтерский учет с момента ее создания, образования до реорганизации или ликвидации (упразднения). Все хозяйственные операции подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета и фиксируются в бухгалтерском учете на дату их совершения².

Использование бухгалтерской документации в целях выявления, расследования и предупреждения экономических преступлений обусловлено выполнением бухгалтерским учетом в целом и отдельными элементами его метода, в частности, защитной функции, определяемой нами как способности учета отражать в своих показателях негативные изменения, неизбежно возникающие при совершении в структуре субъекта хозяйствования противоправных деяний экономического характера. Такие негативные изменения в процессе криминалистического анализа рассматриваются в качестве признаков преступлений.

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 деятельности предприятия, зафиксированные в первичных документах, являются объектом обработки с помощью других элементов метода учета. В дальнейшем эти сведения подвергаются обобщению 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 приведет к неверному отражению действительного положения и на других, более общих стадиях учета. Поэтому бухгалтерская документация не только выполняет непосредственную защитную функцию имущества субъектов хозяйствования, 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 совершения преступления. 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 защитных функций бухгалтерских документов состоят в информационной сущности последних. 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 ответственен и другие сведения, необходимые для исследования этой операции. Особое значение придается изучению информационных признаков документа, закрепленных в его обязательных реквизитах, являющихся общими для всех бухгалтерских документов. К их числу ст. 9 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» 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 и личные подписи³. Защитная функция этих данных заключается в тесной взаимосвязи информационных признаков документа. Так, изменение в расходном

документе времени отпуска материальных ценностей может привести при восстановлении учета к атипичному положению на счетах (например, кредитовому сальдо на материальном счете на день фальсифицированной операции), неправильное указание места совершения операции приводит часто к нереальной задолженности и т. д.

Анализ информационных признаков, таким образом, дает возможность определить пути дальнейшего исследования документов для выявления действительной сущности хозяйственных операций.

Среди многочисленных документов, являющихся объектами криминалистических исследований, документы хозяйственного учета занимают особое место. Как уже отмечалось, для выявления и расследования преступлений, совершаемых в сфере экономических отношений, они имеют определяющее значение. Исследование документов, содержащих информацию о хозяйственной деятельности, весьма специфично по сравнению с другими криминалистическими исследованиями. Особенности экономико-криминалистического исследования бухгалтерских документов и других элементов метода учета наряду с другими причинами обусловили формирование в отечественной криминалистике самостоятельной отрасли этой науки – экономической криминалистики⁴.

Документы бухгалтерского учета и отчетности исследуются в правоохранительной практике в различных целях. В первую очередь следует назвать технико-криминалистическое исследование документов, позволяющее выявлять материальные подделки: исправления, дописки и другие технические фальсификации. При этом используются различные приборы, материалы, технические устройства, а также специальные методы, разработанные криминалистикой для этих целей.

Другим направлением исследования бухгалтерских документов является анализ их содержания. Целью такого исследования является установление интеллектуальных подлогов документов. К таким подлогам относится указание в документах ложной информации без материальной подделки их реквизитов. При этом искажается само содержание хозяйственных операций, для оформления которых составлены документы.

Разработка методики выявления и исследования интеллектуальных подлогов документов – задача не менее важная, чем их технико-криминалистическое исследование. Однако проблема использования

бухгалтерских документов в качестве доказательств по уголовным делам не исчерпывается только вопросами методики исследования. Не менее важными являются вопросы тактики работы с документами на различных стадиях расследования преступления. Очевидно, что процессуальная деятельность существенно отличается от любой другой познавательной деятельности. Главным отличием является императивное предписание форм работы с доказательствами со стороны уголовно-процессуального закона. Следователь не может избирать любые формы получения доказательств, а только те, которые разрешены законом.

Это обстоятельство в полной мере относится к исследованию документов бухгалтерского учета в качестве доказательств по уголовным делам.

При получении из документов доказательственной информации используются процессуальные и тактические средства, рекомендуемые уголовно-процессуальным законом и криминалистикой. В их основе находится активная аналитическая работа следователей с бухгалтерскими документами.

Следует сразу отметить, что важным тактическим средством исследования содержания документов является бухгалтерская экспертиза. Методы и формы работы экспертов-бухгалтеров не входят в предмет рассмотрения в предлагаемой нами статье. Мы хотели бы вести речь о самостоятельной роли следователя в исследовании документов бухгалтерского учета и его взаимодействии с экспертами и другими специалистами в области учета.

В криминалистической теории работа следователя с документами рассматривается в процессуальном и непроцессуальном аспектах. Формой процессуального изучения документов является их следственный осмотр, проводимый в установленном законом порядке, исследование документов, называемое предварительным. Оно проводится без участия понятых и соблюдения других процессуальных правил и поэтому официальным следственным действием не является. В криминалистике эти направления наиболее полно разработаны применительно к технико-криминалистическому исследованию документов. В то же время очевидно, что по делам об экономических преступлениях не менее важным является выявление в документах интеллектуальных (не технических) фальсификаций. Такие фальсификации осуществляются путем нарушения правил составления и ис-

пользования бухгалтерских документов и неправильных записей на счетах.

В системе следственных и иных процессуальных действий, закрепляющих и оформляющих применение следователем метода бухгалтерского анализа, особое место занимает следственный осмотр. Предварительное исследование и следственный осмотр являются двумя тесно связанными стадиями работы следователя с документами при расследовании экономических преступлений. По нашему мнению, разграничение их можно проводить лишь по формальному признаку. Исследование документов, произведенное следователем без участия понятых и составления протокола, безусловно, нельзя признать следственным действием. В то же время такое же изучение, осуществленное с соблюдением предусмотренных законом процессуальных требований, приобретает значение следственного осмотра. Осмотр бухгалтерских документов как следственное действие является, по сути дела, процессуально оформленной частью предварительного исследования.

Осмотр не должен ограничиваться лишь формальным обозрением документов. Важнейшей чертой следственного осмотра является анализ и синтез признаков исследуемых объектов. При этом речь идет не только о внешних, формальных признаках документов, но и содержании зафиксированных в них хозяйственных операций. Формальное отражение в протоколе внешних признаков документов не поможет раскрыть существа интеллектуального подлога. При осмотре таких документов наблюдение и логические приемы изучения приобретают первостепенное значение.

Осмотром бухгалтерских документов решается весьма широкий круг задач. С помощью данного следственного действия можно не только обнаружить следы материального и интеллектуального подлога, но и отыскать другие документы, имеющие отношение к делу, установить способы совершения и сокрытия преступления, определить круг его участников, установить свидетелей и подготовиться к их допросу, дать задание ревизорам, правильно сформулировать вопросы эксперту-бухгалтеру.

Следует отметить, что разработка приемов анализа содержания бухгалтерских документов ведется в основном для специалистов в бухгалтерском учете. Особенности исследования документов самим следователем, как правило, не рассматриваются. Недостаточно изла-

гается этот вопрос и в учебной криминалистической литературе. Это часто приводит к попыткам переложить всю работу по собиранию и исследованию бухгалтерских документов по делам об экономических преступлениях на сведущих в области учета лиц – бухгалтеров, ревизоров, экспертов. Это ведет не только к непроизводительным потерям рабочего времени и сил, но часто и к потере доказательственной информации, которую не замечают бухгалтеры, не имеющие навыков криминалистической работы.

Особенности методики следственного и экспертного (ревизионного) исследования данных бухгалтерского учета вызываются прежде всего различием направленности изучения документов следователем и специалистами, спецификой решаемых задач. Если усилия следователя направлены в первую очередь на поиск доказательственной информации, содержащейся в бухгалтерских документах, то задача эксперта в большинстве случаев сводится к использованию этой информации для формулирования выводов, имеющих самостоятельное доказательственное значение. Бухгалтерские документы и учетные регистры необходимы эксперту прежде всего как источник данных для разрешения поставленных перед ним вопросов.

Одна из существенных особенностей предварительного исследования бухгалтерских документов заключается в возможности его осуществления с учетом выдвинутых по делу версий, а также сведений, получаемых из материалов дела и иных источников. Это придает следственному анализу целенаправленный характер. Исследование документов с учетом выдвинутых версий и уже имеющихся данных по делу позволяет следователю применять наряду с бухгалтерскими методами логический анализ. Это в значительной мере уменьшает момент формализма, неизбежно имеющий место при сугубо бухгалтерском исследовании. Следователь не просто проверяет наличие всех необходимых реквизитов документа, а устанавливает их соотношение как друг с другом, так и с иными известными обстоятельствами.

Анализ информационных признаков документа позволяет в ряде случаев сделать выводы о подложности документа, фальсификации содержащихся в нем сведений. Каждый из реквизитов документа сохраняет свое защитное значение, которое проявляется при соответствующих сопоставлениях. Так, наименование документа должно соответствовать отражаемой операции: применение документов, не предназначенных специально для данной операции, может явиться при-

знаком его подложности. Время составления документа нужно проверить с точки зрения объективной возможности выполнения в этот период данной операции (имелись ли в наличии ценности, могли ли они быть отпущены и т. п.). Практике известны случаи датирования документа числом, предшествующим времени изготовления самого бланка.

Важную роль в процессе анализа документа играют его индивидуализирующие признаки, в частности подписи. Следователь может установить, что лицо, подписавшее документ, не могло это сделать, так как отсутствовало в данный период. По характеру отметок можно проследить этапы учетного процесса, а значит, установить лиц, имеющих отношение к совершению и оформлению операции.

Исследуя формальные признаки документа, необходимо обращать внимание на своего рода негативные обстоятельства, свидетельствующие о необычном порядке составления или прохождения документа. К таким обстоятельствам при исследовании отдельного документа можно отнести наличие печати организации вместо штампа, подписание документа лицом, чья подпись не требуется, отсутствие складок на документе большого формата, который пересылался по почте, и т. п.

Логический анализ реквизитов бухгалтерского документа значительно расширяет возможности формальной проверки. Обстоятельства, не существенные с бухгалтерской точки зрения, при изучении их следователем могут дать ценные сведения о способах совершения и сокрытия преступления.

Получить более полную информацию о хозяйственных процессах можно только путем изучения всех средств их документального отражения. Поэтому для исследования надо обеспечить максимальное число документов, где интересующая хозяйственная операция отразилась прямо или косвенно. Их предварительное исследование и следственный осмотр являются важным средством получения доказательств по делу.

Одним из эффективных приемов исследования является сличение документов, отражающих исследуемую хозяйственную операцию с различных точек зрения. Примером такого исследования является использование для установления фактического объема выполненных работ данных о начислении заработной платы или о расходе материалов. Близок к этому и прием, основанный на сопоставлении документов, отражающих исследуемую хозяйственную операцию, с учетными

материалами, отражающими иные операции, которые необходимо предшествуют данной либо следуют за ней. Например, сличают документы, отражающие расход основных и вспомогательных материалов; поступление товарно-материальных ценностей и расходы по их доставке, разгрузке и переработке; операции по списанию ценностей и по их уничтожению.

Для достижения эффективности исследования обходимо стремиться иметь для сопоставления такие документы, которые преступники заведомо не могли фальсифицировать. Чем обширнее круг таких взаимосвязанных документов, тем большее доказательственное значение будут иметь результаты исследования. Обнаружение и собиране такой совокупности бухгалтерских документов составляет важную задачу следователя.

Нужно обращать внимание и на такие письменные документы, в которых косвенным образом фиксируются исследуемые операции. Так, акты различных обследований, проводимых на предприятиях, в учреждениях и в организациях вне связи с данным уголовным делом могут содержать пригодные для логического сопоставления сведения.

Практический интерес представляет собой вопрос о способах фиксации обстоятельств, установленных следователем путем исследования содержания бухгалтерских документов. Представляется, что формой процессуального закрепления проведенного исследования может быть протокол осмотра. С целью повышения наглядности и убедительности различного цифрового материала при осмотре бухгалтерских документов целесообразно составлять таблицы, схемы, графики, диаграммы и т. п. Эти дополнительные средства фиксации информации будут иметь процессуальное значение приложений к протоколу осмотра документов. Не предопределяя выводов следователя, они значительно облегчают мысленное восприятие информации, содержащейся в осматриваемом объекте.

¹ Клименков Л. В. Выявление и раскрытие преступлений в сфере экономики как одно из составляющих стабилизации хозяйственной деятельности в республике // Совершенствование деятельности органов государственного управления по предупреждению преступности в экономике и коррупции: Материалы науч.-практ. конф. / Редкол.: В. М. Хомич (гл. ред.) и др. Мн., 2003. С. 180–185.

² Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2001. № 63. 2/785.

³ Там же.

⁴ Шумак Г. А. Экономическая криминалистика в системе криминалистической науки // Право и демократия: Сб. науч. тр. Вып. 11. Мн., 2001. С. 286–287.

