

**Шумак Г. А.**  
**ИНТЕГРАЦИЯ МЕТОДОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**  
**В СИСТЕМУ МЕТОДИКИ РАССЛЕДОВАНИЯ ПРЕСТУПЛЕНИЙ**  
**В СФЕРЕ ЭКОНОМИКИ**

Белорусский государственный университет,  
пр. Независимости, 4, 220030 Минск, Беларусь, *lawcrim@bsu.by*

Проводимые в Республике Беларусь экономические реформы направлены на расширение предпринимательской инициативы, развитие конкуренции и рост прибыльности во всех сферах хозяйствования. Однако процессы либерализации экономических отношений существенно увеличили угрозу криминализации экономической деятельности со стороны коррумпированных должностных лиц и коммерческих структур. В этих условиях чрезвычайно важной становится задача обеспечения слаженного функционирования защитных механизмов, способствующих эффективному выявлению, раскрытию и расследованию преступных посягательств на объекты собственности государства, юридических лиц и граждан, независимо от форм организации экономической деятельности.

Система защиты экономических отношений включает различные государственные и общественные структуры, институты, механизмы, обеспечивающие законность и правовую стабильность в сфере хозяйственной деятельности. Очевидно, что центральное место в этой системе занимают правоохранительные органы. Эффективность их работы зависит от многих факторов, в числе которых в настоящее время особое значение приобретает способность интегрировать в своей деятельности методы различных наук, трансформированные соответственно задачам противодействия экономической преступности. В связи с этим методика расследования экономических преступлений должна максимально аккумулировать знания специальных наук, обеспечивающих функционирование экономики, выделять в них защитные функции и на их основе предлагать алгоритмы действий по выявлению и расследованию экономических преступлений. В первую очередь это методы экономических наук – бухгалтерского учета, экономического анализа, финансов, статистики, контроля. Однако эти методы не механически включаются в методику расследования, а наполняются криминалистическим содержанием и облекаются в установленную (допускаемую) законом форму.

Особую роль в системе защиты охраняемых государством экономических интересов играет бухгалтерский учет – «система непрерывного формирования информации в стоимостном выражении об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации посредством документирования, инвентаризации, учетной оценки, двойной записи на счетах бухгалтерского учета, обобщения и отчетности» [1]. Перечисленные в законе элементы метода бухгалтерского учета обеспечивают его важнейшие черты – непрерывность, сплошной

характер и документированность отражения всех без исключения процессов хозяйственной деятельности (хозяйственных и финансовых операций) организации с момента начала деятельности до полного ее завершения. Наличие отмеченных черт позволяет определить бухгалтерский учет в качестве важнейшего элемента защиты системы экономических отношений.

Бухгалтерский учет как информационная система отражения хозяйственной деятельности с давних пор широко используется в целях правовой охраны объектов собственности и экономических интересов. Для создания на этой основе методик расследования преступлений нужно определить, на каких принципах, свойствах, чертах и особенностях учета основана сама возможность трансформации его данных в источники доказательственной информации по делам об экономических преступлениях. По нашему мнению, методологическую основу такой возможности и необходимости составляют защитные функции элементов метода бухгалтерского учета.

Под защитными функциями бухгалтерского учета мы понимаем способность учета отражать с помощью своих методов негативные изменения в хозяйственной и финансовой деятельности организаций, неизбежно (закономерно) возникающие в структуре субъектов хозяйствования при совершении посягательств на объекты собственности.

В результате преступных действий в различных источниках экономической информации образуются логические противоречия, количественные неравенства и смысловые несовпадения, криминалистическая интерпретация которых позволяет считать их специфическими следами преступлений в сфере экономической деятельности. Носителями таких следов являются первичные и сводные бухгалтерские документы, учетные регистры, ведомости, материалы бухгалтерской отчетности и другие формы применения отдельных элементов метода бухгалтерского учета.

Система бухгалтерского учета с помощью своих методов отражает сущность взаимосвязей, объективно складывающихся в производственном процессе. Показатели учета подвержены тем же изменениям, что и отражаемые ими процессы. В них реально проявляются те взаимосвязи, которые определяют нормативную экономическую деятельность. Это обеспечивается соблюдением ряда требований, предъявляемых к бухгалтерскому учету: точность и объективность, своевременность отражения хозяйственных операций, полнота учета, единообразие построения учетных показателей и др.

Таким образом, два принципиальных положения – обязательность возникновения изменений в деятельности организации при совершении в ее структуре экономических преступлений и закономерность отражения этих изменений в бухгалтерском учете – составляют методологическую основу использования элементов метода учета в методике расследования преступлений в сфере хозяйственной деятельности.

В теории бухгалтерского учета метод рассматривается как система элементов, последовательно и взаимосвязано отражающих процесс и результаты хозяйственной деятельности организации. В этой системе элементы метода группируются согласно стадиям учетного процесса. Традиционно в качестве таких стадий и соответствующих им элементов метода учета рассматриваются:

- первичное наблюдение: документация и инвентаризация;
- измерение: оценка и калькуляция;
- группировка: бухгалтерские счета и двойная запись;
- обобщение учетных данных: бухгалтерский баланс и отчетность [2, с. 21–25].

Каждый элемент метода учета выполняет свою незаменимую роль в обеспечении отражения хозяйственной деятельности организации. При этом элементы метода находятся в диалектической взаимосвязи: исходная информация каждого элемента является начальной стадией формирования экономических показателей на следующей стадии.

Такую же оригинальную, незаменимую и взаимосвязанную роль играют элементы метода бухгалтерского учета и в выполнении защитной функции. При этом ошибки, неточности или умышленные искажения, допущенные на предыдущей стадии учета, могут вызвать противоречия и несогласованность на последующей стадии. Так, в системе первичного наблюдения основную функцию выполняют бухгалтерские документы. Искажения и неточности при их составлении (в том числе умышленные) выявляются в процессе инвентаризации. Фальсификация данных о финансовом состоянии в балансе организации потребует соответствующих искажений в других формах отчетности и одновременно будет противоречить элементам метода бухгалтерского учета на предыдущих стадиях учетного процесса.

Таким образом, комплексный характер элементов метода бухгалтерского учета обеспечивает защитную функцию бухгалтерского учета в целом.

Особое значение имеет использование защитных функций бухгалтерской документации как начального этапа формирования информации о совершаемых хозяйственных операциях. Именно этот элемент метода бухгалтерского учета в наибольшей мере обеспечивает формирование следов в процессе совершения экономических преступлений и чаще других подвергается фальсификации со стороны преступников, поэтому изучение защитных функций документов учета 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 процессов, 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 на бухгалтерских счетах с использованием двойной записи, и в конечном счете обобщаются в балансе и других формах отчетности. Очевидно, 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 в системе экономических отношений, но и обеспечивает 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.

В методике расследования экономических преступлений защитные функции бухгалтерских документов используются прежде всего с точки зрения 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 исследования этой операции. Особое значение имеют информационные признаки документа, закрепленных в его обязательных реквизитах, являющихся общими для всех бухгалтерских документов. К их числу следует отнести название документа, место и дату составления, содержание хозяйственной операции и ее основание, измерители, подписи лиц, ответственных за совершение операции и за правильность ее оформления. 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 салдо на материальном счете на день фальсифицированной операции), неправильное указание места совершения операции приводит часто к нереальной задолженности и т. д.

Защитную роль играют и другие признаки, свойства и предъявляемые к документам требования, в частности, требование полноты и своевременности отражения хозяйственных операций. Сущность его сводится к тому, что каждая совершенная операция должна быть своевременно оформлена соответствующим первичным документом: в момент ее совершения или непосредственно после завершения. Значение этого требования состоит в том, что обнаружение на предприятии материальных ценностей или денежных средств, не оформленных соответствующими документами,

рассматривается как признак возможного хищения или создания резерва для него. Полнота и своевременность отражения хозяйственных операций в документах обеспечивает возможность применения таких широко используемых в практике контроля и расследования преступлений приемов и методов, как восстановление количественного учета, контрольное сличение остатков, пооперационный анализ и др.

Важную роль в установлении причастных к преступлению лиц имеют индивидуализирующие признаки бухгалтерской документации. Документ в числе обязательных реквизитов содержит указание, какие лица участвовали в совершении и оформлении хозяйственной операции [2, с. 77]. Действия, направленные на искажение индивидуализирующих признаков документов, в свою очередь приводят к формированию других видов следов, которые могут быть использованы для разоблачения преступников.

Комплексное исследование защитных функций бухгалтерского учета позволяет сформировать специальный метод расследования – метод бухгалтерского анализа, который в совокупности с другими экономико-криминалистическими методами составляет научно-практическую основу методологии расследования преступлений в сфере экономической деятельности.

### **Библиографический список**

1. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс]: Закон Респ. Беларусь, 12 июля 2013 г., № 57-З: в ред. Закона Респ. Беларусь от 4 июня 2015 г., № 268-З // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2018.
2. Королев, Ю. Ю. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие / Ю. Ю. Королев. – Минск : Новое знание, 2007. – 304 с.
3. Дубоносов, Е. С. Судебная бухгалтерия : учебник и практикум для академического бакалавриата / Е. С. Дубоносов. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2016. – 435 с. – (Серия : Бакалавр. Академический курс.)