

УДК 657.6

А.Н. Милосердова, Е.Ю. Пухова, А.Н. Софьин

Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, г. Нижний Новгород, email: miloserdova_anna@mail.ru

ИССЛЕДОВАНИЕ УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ – КАК СПОСОБ ВЫЯВЛЕНИЯ ПРИЗНАКОВ ПРЕСТУПНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, МАСКИРУЕМОЙ ПУТЕМ РЕГИСТРАЦИИ МНИМЫХ И ПРИТВОРНЫХ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Ключевые слова: мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета, экономические преступления, налоговые преступления, исследование учетной информации, хищение материальных ценностей.

Статья посвящена проблеме определения роли учетной информации при выявлении и документировании преступлений, использующих в своей основе мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета. Актуальность темы обусловлена тем, что, как показывает практика правоохранительных органов, регистрация мнимых и притворных объектов в бухгалтерском учете организаций составляет основу большого числа различных способов совершения экономических преступлений. Сюда относят как преступления, связанные с уклонением от уплаты налогов, так и преступления, связанные с хищением материальных ценностей организаций. При этом недостаточная проработанность норм Федерального закона «О бухгалтерском учете» в части, касающейся непосредственно мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета, а также их правового содержания и статуса, затрудняют использование в отношении субъектов экономических преступлений существующих общих методик деятельности подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции по выявлению данного рода объектов, а также применение к ним мер предусмотренной законом ответственности.

A.N. Miloserdova, E.Yu. Pukhova, A.N. Sofyin

National Research Nizhny Novgorod State University. N.I. Lobachevsky, Nizhny Novgorod, email: miloserdova_anna@mail.ru

THE STUDY OF ACCOUNTING INFORMATION IS A WAY TO IDENTIFY SIGNS OF CRIMINAL ACTIVITY DISGUISED BY REGISTERING IMAGINARY AND PRETENDED ACCOUNTING OBJECTS

Keywords: imaginary and pretended objects of accounting, economic crimes, tax crimes, research of accounting information, theft of material values.

The article is devoted to the problem of determining the role of accounting information in the identification and documentation of crimes that are based on imaginary and fake accounting objects. The relevance of the topic is due to the fact that, as the practice of law enforcement agencies shows, the registration of imaginary and fake objects in the accounting of organizations forms the basis of a large number of different ways of committing economic crimes. This includes both crimes related to tax evasion and crimes related to the theft of material assets of organizations. At the same time, insufficient elaboration of the norms of the federal law "On Accounting" in the part directly related to imaginary and pretended accounting objects, as well as their legal content and status, make it difficult to use the existing general methods of activity of economic security and anti-corruption units in relation to subjects of economic crimes.

Регистрация мнимых и притворных объектов в бухгалтерском учете организации нарушает основополагающие принципы ведения учета, закрепленные как российскими, так и международными стандартами. Наличие в данных бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности мнимых и притворных объектов способствует их фальсификации и недостоверности отражения содержащихся в них сведений.

Ответственность за достоверность данных, содержащихся в первичных документах, необязательно несет бухгалтер, а лицо, подписавшее данный документ. При этом ответственность может наступать как административная, так и уголовная.

Проблематика исследуемой темы заключается в недостаточной разработанности ввиду относительно недавнего нормативного закрепления понятий

мнимого и притворного объектов в законодательстве Российской Федерации, вследствие чего возникают методические трудности при исследовании бухгалтерских документов в рамках доказывания экономических преступлений, инструментом которых являются рассматриваемые объекты.

Цель исследования

Целью исследования является изучение теоретических и методических особенностей использования сотрудниками подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции различных приемов исследования документальных данных при выявлении мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета.

Материал и методы исследования

В основе работы использованы следующие источники:

1. Нормативные документы, регламентирующие понятие мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета;
2. Статистические данные МВД России о состоянии экономической преступности, приговоры судов по экономическим преступлениям, а также справки об исследовании документов, составленные специалистами-ревизорами ЭБиПК МВД России;
3. Законодательные документы по бухгалтерскому учету;
4. Специальная литература по бухгалтерскому учету.

При написании статьи использовалась литература, посвященная приемам исследования документальных данных в целом, а также отдельные монографии, научные статьи и диссертации, по выявлению мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета в рамках деятельности подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции.

В основе исследования использованы методы анализа, группировки и сравнения, а также аналитический, формально-логический, системно-структурный и статистический методы. Применение данных методов позволяет использовать системный и комплексный подходы к изучению различных проблем использования учетной информации в деятельности

подразделений ЭБиПК при выявлении мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета.

Результаты исследования и их обсуждение

Деятельность любого экономического субъекта невозможна без совершения им различных хозяйственных операций. При этом каждая совершенная организацией хозяйственная операция обязательно должна найти свое документальное оформление и подтверждение. Совокупность всех накопленных в организации бухгалтерских, налоговых и управленческих данных получила обобщающее название учетной информации.

Учетная информация хозяйствующего субъекта включает в себя:

1. Данные бухгалтерского и налогового учета и отчетности;
2. Данные статистического учета и отчетности;
3. Данные внутреннего оперативно-го учета.

Формы закрепления учетной информации могут разрабатываться самим экономическим субъектом. Сам процесс формирования учетной информации на уровне экономического субъекта условно можно разделить на три этапа:

1. Оформление первичного документа;
2. Занесение данных из первичного документа в регистры бухгалтерского учета;
3. Формирование на основе регистров бухгалтерского учета бухгалтерской (финансовой) отчетности [1].

Следовательно, каждому этапу формирования учетной информации соответствуют свои формы и виды учетных документов, регистров, отчетности.

Первичный документ – это документ, которым оформляется каждый факт хозяйственной жизни, совершенный в организации. Составляться они могут как на бумажном носителе, так и в электронном виде. При этом формы первичных документов, применяемых в конкретной организации, устанавливаются руководителем экономического субъекта. К первичным документам, например, относятся: товарные накладные, акты приемки-передачи, приходные и расходные кассовые ордера, платежные поручения, акты о приемке выполненных работ и ряд других.

Регистры бухгалтерского учета (учетные регистры) используются для накопления и систематизации информации, полученной из первичных документов, и являются основой для формирования бухгалтерской отчетности. По характеру ведения записей регистры подразделяются на:

– Систематические – записи в них ведутся в соответствии со счетами бухгалтерского учета. Примером может послужить главная книга организации, карточки счетов или оборотно-сальдовая ведомость.

– Хронологические – в них содержится информация о совершаемых организацией операциях за определенный период времени. Например, кассовая книга.

– Комбинированные, объединяющие в себе особенности двух перечисленных выше групп. Записи в них ведутся одновременно в систематическом и хронологическом порядке. К их числу относятся журналы-ордера и различные ведомости.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность экономического субъекта – система показателей, отражающих результаты деятельности хозяйствующего субъекта за определенный (отчетный) период, формируемая на основе данных бухгалтерского учета и включающая в себя:

1. Бухгалтерский баланс;
2. Отчет о финансовых результатах;
3. Приложения к ним: Отчет об изменении капитала, Отчет о движении денежных средств;
4. Пояснительную записку.

Формы отчетности и порядок их заполнения утверждены Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Учетная информация используется ее внутренними и внешними пользователями для принятия определенных управленческих и хозяйственных решений, поэтому она должна давать достоверное представление о финансово-хозяйственном положении предприятия на определенный момент времени. Однако зачастую с целью введения в заблуждение пользователей учетной информации в нее могут вноситься различные искажения. К числу таких искажений относится, в том числе, внесение в учетную информацию мнимых или притворных объектов бух-

галтерского учета. Подобные искажения могут способствовать совершению целого ряда преступлений, предусмотренных Уголовным кодексом РФ, наибольшую долю среди которых составляют преступления в сфере экономической деятельности (глава 22 УК РФ) [2].

При этом, согласно официальной статистике, размещенной на сайте МВД России, число экономических преступлений из года в год остается на довольно высоком уровне, не имея тенденции к сокращению, что говорит о необходимости усиления мер, принимаемых сотрудниками ЭБиПК к выявлению, предупреждению и раскрытию данного рода преступлений.

Эффективное расследование и раскрытие преступлений по данной категории дел невозможно без комплексного анализа и исследования учетной информации, применения сотрудниками ЭБиПК специальных экономических знаний и приемов исследования документальных данных [3]. При этом сотрудники оперативных подразделений ЭБиПК могут применять данные знания и приемы как самостоятельно, используя их в целях выявления преступлений экономической направленности, так и с привлечением специалистов-ревизоров подразделений документальных исследований ЭБиПК для наиболее полного, всестороннего и качественного документирования преступлений по данной категории дел, в том числе экономических преступлений, использующих в своей основе мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета.

Чтобы учетная информация, содержащаяся в бухгалтерском документе и указывающая на значимые для расследования факты, могла использоваться в процессе доказывания по уголовному делу, она должна быть всесторонне изучена с применением конкретных методов и приемов исследования документальных данных, правильный выбор которых влияет на достоверность полученных выводов о противоправной деятельности преступников.

Применение сотрудниками подразделений ЭБиПК методов документальной проверки учетной информации позволяет установить степень достоверности и правильности ведения бухгалтерского

учета в организации, выявить факты регистрации мнимых и притворных объектов [4]. Условно, приемы исследования бухгалтерских документов можно разделить на две группы (табл. 1.):

1. Приемы исследования отдельного документа;

2. Приемы исследования нескольких документов.

Рассмотрим подробнее сущность каждого из вышеназванных приемов документального исследования.

1. Формальная проверка. Формальная проверка документа заключается в сопоставлении проверяемого документа с установленной для него формой. При этом, как уже было сказано ранее, форма конкретного документа может быть установлена как нормативно-правовым актом, так и учетной политикой организации [5]. Другими словами, формальная проверка документа представляет собой внешний его осмотр на предмет соблюдения всех требований, предъявляемых к оформлению документа. При этом, одним из основных требований является наличие всех необходимых реквизитов документа: номера документа, даты, наименования организации, подписей и печатей сторон и других.

2. Нормативная проверка. Заключается в исследовании документа на предмет его соответствия нормам действующего законодательства. Данный метод документальной проверки способствует выявлению незаконных по своему содержанию документов, позволяет установить факты необоснованного списания затрат сверх установленных норм, неправильное применение учетных и расчетных налоговых ставок, формул расчета налогов, неправильное применение счетов бухгалтерского учета и ряд других показателей [6]. Условно, процесс нормативной проверки документа можно разделить на ряд этапов, представленных в таблице 2.

3. Арифметическая проверка – пересчет всех числовых значений в документе с целью проверки их достоверности. Пересчету подлежат как показатели отдельных элементов документа, так и итоговые показатели. При этом арифметические несоответствия в данных документа могут быть выявлены при пересчете как горизонтальных строк документа, так и вертикальных столбцов [7].

В результате арифметической проверки документа может быть выявлен интеллектуальный подлог, проявляющийся в заведомо неверных вычислениях, или материальный подлог, выраженный в различных подчистках и дописках.

4. Встречная проверка. Сущность данной проверки заключается в сопоставлении разных экземпляров одного и того же документа. Возможность проведения данного вида проверки обусловлена тем, что многие документы составляются в нескольких экземплярах, которые могут находиться или в разных структурных подразделениях одной организации, или в различных организациях (например, у покупателя и поставщика). Очень эффективен данный метод, например, при выявлении налоговых преступлений при сопоставлении разных экземпляров накладных или счетов-фактур. Несовпадение каких-либо показателей или отсутствие одного из экземпляров могут свидетельствовать о возможной противоправной деятельности.

5. Взаимный контроль. Представляет собой анализ самых разных документов, прямо или косвенно отражающих конкретную хозяйственную операцию. Например, при документировании налоговых преступлений целесообразно сопоставлять счета-фактуры с договорами, товарно-транспортными накладными и актами приема-передачи, а также с книгами покупок и продаж [8]. Наличие каких-либо несоответствий и противоречий в данных документах также может указывать на возможные признаки преступления.

Данный перечень приемов исследования документов не является исчерпывающим. Используемые сотрудниками подразделений ЭБиПК приемы исследования документальных данных применяются ими с учетом конкретных обстоятельств дела, сферы деятельности организации, наличия у сотрудника специальных экономических познаний и навыков проведения документального исследования [9]. Также стоит отметить, что наиболее достоверные данные о возможной противоправной деятельности должностных лиц хозяйствующего субъекта возможно только при одновременном и комплексном использовании нескольких приемов исследования документальных данных.

Таблица 1

Приемы исследования бухгалтерских документов

Группа приемов	Виды приемов
1. Приемы исследования отдельного документа	Формальная проверка
	Нормативная проверка
	Арифметическая проверка
2. Приемы исследования нескольких документов	Встречная проверка
	Взаимный контроль

Таблица 2

Этапы исследования документа методом нормативной проверки

Название этапа	Содержание этапа
1. Определение правильности отражения хозяйственной операции в бухгалтерском учете	Изучение ФЗ «О бухгалтерском учете»
	Изучение Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению
	Изучение Приказа Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности организаций»
2. Определение реальности отображения хозяйственной операции в учете	Установление факта реального совершения данной операции
	Исследование первичных документов, подтверждающих совершение хозяйственной операции
3. Сопоставление отражения операции в бухгалтерском учете с требованиями законодательства	Формулирование вывода о правильности отражения хозяйственной операции в учете

Исследование документальных данных различными способами и приемами хоть и может проводиться сотрудниками оперативных подразделений ЭБиПК, но все же, в большей степени, относится к прерогативе специалистов-ревизоров подразделений документальных исследований ЭБиПК. Проводимое ими в соответствии со статьей 6 Федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности» оперативно-розыскное мероприятие «Исследование предметов и документов» как раз и включает в себя совокупность приемов и способов изучения представленных специалисту на исследование документов в целях формирования доказательственной базы по уголовному делу.

Результатом проведенного специалистом-ревизором подразделения документальных исследований ЭБиПК исследования является составленная им справка об исследовании документов, которая впоследствии, на усмотрение суда, может быть приобщена к пись-

менным доказательствам по уголовному делу (например, Апелляционное постановление № 22-1435/2016 от 10 августа 2016 г. по делу № 22-1435/2016, в котором справка специалиста-ревизора была отнесена к числу письменных доказательств по делу) [10].

Оформляется справка в соответствии с методическими рекомендациями «Типовое положение о подготовке справок исследования документов, полученных в результате осуществления оперативно-розыскной деятельности», подготовленными и разработанными ГУЭБиПК МВД России.

Исследование документов проводится по требованию начальника (заместителя начальника) ЭБиПК МВД России, подготовленного на основании рапорта сотрудника оперативного подразделения или поручения следователя, согласованного с начальником подразделений документальных исследований [11]. В рапорте (поручении) указываются: объект исследования, предполагаемые факты

нарушений действующего законодательства Российской Федерации, а также интересующие инициатора исследования вопросы.

Резюмируя все вышесказанное, можем заключить, что деятельность сотрудников подразделений ЭБиПК (как оперативных сотрудников, так и специалистов-ревизоров) неразрывно связана с изучением и применением на практике специальных экономических знаний, в которые, в том числе, входят приемы исследования документальных данных и аналитическая работа с документами, содержащими экономическую информацию.

Однако только при комплексном подходе к использованию вышеназванных методов документальной проверки деятельность сотрудника ЭБиПК будет наиболее эффективной и результативной [12]. Большинство методов исследования документов находятся в неразрывной связи друг с другом, включают элементы друг друга, а потому предполагают их применение в совокупности.

Выводы

Подводя итог исследования, необходимо отметить, что ввиду того, что понятия мнимого и притворного объектов бухгалтерского учета появились в законодательстве Российской Федерации относительно недавно (2014 год), их нормативное регулирование характеризуется некоторой незавершенностью, в связи с чем могут возникать трудности при оперировании данными понятиями в практической деятельности сотрудников подразделений ЭБиПК.

Недостаточная раскрытость содержания данных понятий влечет за собой некоторые трудности при выявлении оперативными сотрудниками подразделений ЭБиПК признаков противоправной деятельности, использующей в своей основе мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета. В связи с этим от сотрудников подразделений ЭБиПК требуется исключительная компетентность в данного рода вопросах, а также нормативная осведомленность в части, касающейся основ ведения бухгалтерского учета и требований, предъявляемых к нему.

Учитывая тот факт, что достаточно большая доля преступлений, использующих в своей основе мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета, относится к преступлениям, связанным с присвоением и растратой денежных средств или иных активов коммерческой организации, возбуждение уголовного дела и последующее его расследование возможно только при наличии заявления руководителя данной организации.

В целом, одним из главных критериев успешного выявления и раскрытия преступлений экономической направленности, в том числе выявления признаков противоправной деятельности, использующей в своей основе мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета, является слаженное и гармоничное внутривидовое взаимодействие оперативного сотрудника со специалистом-ревизором подразделений документальных исследований ЭБиПК, использование комплексного подхода к выбору методов исследования учетной документации.

Библиографический список

1. Андреева Т.В., Бодрикова О.А., Борисов С.А. и др. Современные методы и модели бухгалтерского учета, экономического анализа, контроля и экономической статистики. Нижний Новгород: Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, 2020. 319 с.
2. Воронов С.С., Бандорина И.В., Буторов А.Н., Голубятников С.П., Горбачева А.В., Игонина Е.С., Леонов А.И., Мамкин А.Н., Соловьев О.Д., Софьин А.А., Степанов М.В., Черных Е.Е., Шутова А.А., Шутова А.А., Яргутова В.Ю. Методика проведения документальных исследований по материалам оперативно-розыскной деятельности в разрезе классификационных критериев по преступлениям экономической направленности // Нижегородская академия МВД РФ, 2018. С. 146.
3. Акатьева М.Д. Современное уточнение классификации объектов бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 8. С. 15-26.

4. Козменкова С.В., Груздева О.О. Использование комплексной судебно-экономической экспертизы по делам, связанным с искажением финансовой отчетности // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2020. № 13. С. 17-26.
5. Рогозина О. Закон о бухучете – 2014 против «двойной бухгалтерии» // Информационный бюллетень // Экспресс-бухгалтерия. 2014. № 4. С. 17-19.
6. Буторов А.Н., Леонов А.И., Милосердова А.Н. и др. Использование специальных экономических знаний при выявлении и документировании преступлений, предусмотренных ст. 199.2 УК РФ // Бизнес. Образование. Право. 2020. № 2(51). С. 284-287. DOI: 10.25683/VOLBI.2020.51.276.
7. Козменкова С.В., Семенова Н.В. Методы исследования бухгалтерских документов в ходе производства судебно-экономической экспертизы в условиях цифровизации // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2019. № 20. С. 2-11.
8. Светкина И.А., Бурова В.А. Мнимые и притворные объекты в бухгалтерском учете: сравнительная характеристика, методы выявления // Вестник Прикамского социального института. 2017. № 2 (77). С. 82-88.
9. Милосердова А.Н., Софьин Н.А. Управленческий учет как информационная база системы внутреннего контроля // В сборнике: Актуальные проблемы использования специальных знаний при выявлении и доказывании экономических преступлений. Сборник научных статей по итогам межвузовской научно-практической конференции. 2021. С. 164-167.
10. Такташева Р.Ю. Мнимые и притворные объекты бухгалтерского учета // Финансовые и бухгалтерские консультации. 2019. № 5. С. 18-23.
11. Швырева О.И., Пипа К.Г. Методика аудита мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2014. № 102. С. 700-718.
12. Яргутова В.Ю. Функциональная характеристика специалиста-ревизора как субъекта познания обстоятельств совершения преступлений в сфере экономики // Юридическая наука и практика // Вестник Нижегородской академии МВД России. 2016. № 2 (34). С. 370-374.