

Е. С. Дубоносов

СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ

**УЧЕБНИК И ПРАКТИКУМ
ДЛЯ АКАДЕМИЧЕСКОГО БАКАЛАВРИАТА**

5–е издание, переработанное и дополненное

*Рекомендовано Учебно–методическим отделом
высшего образования в качестве учебника
для студентов высших учебных заведений,
обучающихся по юридическим направлениям
и специальностям*

**Книга доступна в электронной библиотечной системе
biblio-online.ru**

Москва • Юрайт • 2016

УДК 34
ББК 65.052/67.5я73
Д79

Автор:

Дубоносов Евгений Серафимович — доктор юридических наук, профессор, заведующий кафедрой уголовного права и процесса юридического факультета Тульского государственного университета.

Рецензенты:

Головин А. Ю. — доктор юридических наук, профессор, декан юридического факультета Тульского государственного университета;

Коновалов С. И. — профессор, доктор юридических наук, профессор кафедры уголовного процесса юридического факультета Кубанского государственного университета;

Тузов Л. Л. — доктор юридических наук, профессор кафедры оперативно-разыскной деятельности органов внутренних дел Московского университета МВД России.

Дубоносов, Е. С.

Д79

Судебная бухгалтерия : учебник и практикум для академического бакалавриата / Е. С. Дубоносов. — 5-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2016. — 435 с. — Серия : Бакалавр. Академический курс.

ISBN 978-5-9916-3008-5

В учебнике раскрывается сущность судебной бухгалтерии как экономико-правовой и прикладной дисциплины, положения которой применяются в юридической практике. В нем рассмотрены не только общие положения судебной бухгалтерии, необходимые для эффективного предупреждения, выявления и расследования преступлений экономической направленности, но и особенности исследования документальных данных в отдельных отраслях экономики.

Соответствует требованиям Федерального государственного образовательного стандарта высшего образования четвертого поколения.

Для студентов вузов, обучающихся по юридическим направлениям и специальностям, а также для аспирантов и преподавателей юридических вузов, работников следственных и экспертных подразделений.

УДК 34
ББК 65.052/67.5я73

ISBN 978-5-9916-3008-5

© Дубоносов Е. С., 2012
© Дубоносов Е. С., 2013, с изменениями
© ООО «Издательство Юрайт», 2016

Оглавление

Список сокращений.....	7
Предисловие	9
Глава 1. Общие положения судебной бухгалтерии	14
1.1. Предмет, метод и задачи судебной бухгалтерии.....	14
1.2. Правовая основа судебной бухгалтерии.....	24
1.3. Структура судебной бухгалтерии и ее значение в подготовке юристов	35
1.4. Взаимосвязь судебной бухгалтерии с другими дисциплинами.....	40
<i>Контрольные вопросы</i>	46
Глава 2. Система и организация бухгалтерского учета	47
2.1. Понятие и виды хозяйственных учетов.....	47
2.2. Организация бухгалтерского учета и контроля на предприятии	52
2.3. Юридическая ответственность главного бухгалтера	60
2.4. Учетная политика экономического субъекта и ее юридическая оценка.....	67
<i>Контрольные вопросы</i>	72
Глава 3. Использование бухгалтерских документов и материалов инвентаризации при выявлении и доказывании преступлений	73
3.1. Понятие и виды бухгалтерских документов	73
3.2. Классификация бухгалтерских документов и приемы их проверки.....	83
3.3. Организация изъятия бухгалтерских документов.....	93
3.4. Понятие инвентаризации, организация ее проведения и значение для выявления признаков преступлений	99
3.5. Оценка и использование материалов инвентаризации при доказывании преступлений	121

3.6. Понятие и классификация методов исследования документальных данных	126
<i>Контрольные вопросы</i>	145
Глава 4. Технология учетного процесса и анализ содержания бухгалтерской отчетности	147
4.1. Этапы учетного процесса	147
4.2. Бухгалтерский баланс и счета бухгалтерского учета	156
4.3. Анализ бухгалтерской отчетности и использование его результатов в выявлении признаков преступлений	165
4.4. Понятие и взаимосвязь синтетического и аналитического учетов	172
4.5. Принципы обнаружения необоснованных учетных записей на аналитических счетах бухгалтерского учета и в условиях автоматизированной обработки экономической информации	177
<i>Контрольные вопросы</i>	187
Глава 5. Использование специальных бухгалтерских знаний в уголовном и гражданском судопроизводстве	189
5.1. Понятие и формы использования специальных бухгалтерских знаний в правоприменительной деятельности	189
5.2. Участие специалиста-бухгалтера в проверке сообщений о признаках экономических преступлений	196
5.3. Налоговая и аудиторская проверки как формы использования специальных бухгалтерских знаний	203
5.4. Особенности проведения налоговых проверок органами полиции при выявлении признаков преступлений	215
<i>Контрольные вопросы</i>	224
Глава 6. Организация проведения проверок и ревизий по инициативе контролирующих и правоохранительных органов	226
6.1. Финансовый контроль, его виды и методы	227
6.2. Организация производства проверок органами государственного контроля	233
6.3. Документальная ревизия как форма последующего финансового контроля	236

6.4. Особенности проведения проверок и ревизий сотрудниками правоохранительных органов	251
6.5. Оценка и использование материалов проверок и ревизии при доказывании преступлений	260
<i>Контрольные вопросы</i>	266
Глава 7. Учет расчетно-кассовых операций и приемы их проверки	267
7.1. Документы по учету кассовых операций и приемы их проверки.....	267
7.2. Отражение в документах по использованию контрольно-кассовых машин признаков правонарушений и приемы их выявления.....	278
7.3. Выявление признаков экономических преступлений в деятельности финансово- кредитных организаций	285
<i>Контрольные вопросы</i>	297
Глава 8. Особенности проверки и исследования документальных записей по учету хозяйственных операций в отдельных отраслях экономики	298
8.1. Учет хозяйственных операций на промышленных предприятиях и использование документальных записей при выявлении преступлений	299
8.2. Использование учетных данных при выявлении и расследовании преступлений на предприятиях оптовой и розничной торговли.....	306
8.3. Использование учетных документов при выявлении и расследовании преступлений в сфере общественного питания.....	332
8.4. Проверка и исследование документов и записей по учету хозяйственных операций в строительных организациях	358
<i>Контрольные вопросы</i>	372
Глава 9. Судебно-бухгалтерская экспертиза.....	374
9.1. Понятие, предмет, метод и задачи судебно-бухгалтерской экспертизы	374
9.2. Права и обязанности эксперта-бухгалтера	380
9.3. Назначение и производство судебно-бухгалтерской экспертизы по уголовным делам.....	387
9.4. Исследование и оценка заключения эксперта-бухгалтера следователем и судом	396

9.5. Особенности назначения и производства судебно-бухгалтерской экспертизы в гражданском и арбитражном процессах.....	405
<i>Контрольные вопросы</i>	410
Тесты по дисциплине «Судебная бухгалтерия»	411
Ключи к тестам	419
Материалы для практических занятий	421
Список нормативных правовых актов	430
Список литературы.....	432

Список сокращений

1. Нормативные правовые акты

Конституция РФ — Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции Российской Федерации от 30 декабря 2008 г. № 6-ФКЗ и от 30 декабря 2008 г. № 7-ФКЗ)

АПК РФ — Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ

ГК РФ — Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ; часть вторая от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ; часть третья от 26 ноября 2001 г. № 146-ФЗ; часть четвертая от 18 декабря 2006 г. № 230-ФЗ

ГПК РФ — Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14 ноября 2002 г. № 138-ФЗ

КоАП РФ — Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ

НК РФ — Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ; часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ

ТК ТС — Таможенный кодекс Таможенного союза (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением межгосударственного Совета Евразийского экономического сообщества на уровне глав государств от 27 ноября 2009 г. № 17)

ТК РФ — Трудовой кодекс Российской Федерации от 30 декабря 2001 г. № 197-ФЗ

УИК РФ — Уголовно-исполнительный кодекс Российской Федерации от 8 января 1997 г. № 1-ФЗ

УК РФ — Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ

УПК РФ — Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 декабря 2001 г. № 174-ФЗ

Закон № 402 — Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»

Закон о полиции — Федеральный закон от 7 февраля 2011 г. № 3-ФЗ «О полиции»

Закон о СК РФ — Федеральный закон от 28 декабря 2010 г. № 403-ФЗ «О Следственном комитете Российской Федерации»

Закон об ОРД — Федеральный закон от 12 августа 1995 г. № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности»

2. Органы власти

Банк России, ЦБ РФ — Центральный банк Российской Федерации

Госкомстат России — Государственный комитет Российской Федерации по статистике

Госкомэкологии России — Государственный комитет Российской Федерации по охране окружающей среды

МВД России — Министерство внутренних дел Российской Федерации

Минфин России — Министерство финансов Российской Федерации

Минюст России — Министерство юстиции Российской Федерации

Роспотребнадзор — Федеральная служба по надзору в сфере защиты прав потребителей и благополучия человека

Росстат — Федеральная служба государственной статистики

Ростехрегулирование — Федеральное агентство по техническому регулированию и метрологии

Росфинмониторинг — Федеральная служба по финансовому мониторингу

Росфиннадзор — Федеральная служба финансово-бюджетного надзора

ФАС России — Федеральная антимонопольная служба

ФНС России — Федеральная налоговая служба

ФТС России — Федеральная таможенная служба

Предисловие

Российские условия становления многоукладной экономики и рыночного хозяйствования требуют совершенствования мер по повышению эффективности деятельности правоохранительных органов, ведущих борьбу с преступлениями экономической направленности. Успех этой деятельности зависит в том числе от знаний положений нового Федерального закона «О бухгалтерском учете» 2013 г. и многочисленных подзаконных нормативных актов.

Современный этап развития российского общества характеризуется радикальными преобразованиями экономических и политических отношений, что сопровождается рядом негативных последствий, в том числе устойчивой тенденцией роста экономических преступлений, которые становятся более изощренными, многоступенчатыми, с заранее продуманными мерами сокрытия следов противоправной деятельности. Лица, склонные к совершению таких преступлений, быстро осваивают современные методы ведения хозяйственных операций, совершенствуют способы хищений и схемы ухода от налогообложения, используют любые пробелы и противоречия в законодательстве, недостатки в организации бухгалтерского учета и финансового контроля. К подобным радикальным изменениям правоохранительные органы часто оказываются неподготовленными, в связи с чем их усилия в борьбе с преступлениями в сфере экономики являются малоэффективными.

В этих условиях особое значение приобретает качественная подготовка юристов, способных эффективно выявлять, предупреждать и расследовать экономические и налоговые преступления. В рамках этой проблемы решающее значение приобретает овладение работниками правоохранительных органов специальными бухгалтерскими знаниями для успешного их применения при расследовании дел, связанных с замаскированными хищениями, налоговыми, должностными и хозяйственными преступлениями. Наличие

соответствующей экономической подготовки позволит обучающимся эффективно применять их на практике и поможет правильно ставить вопросы эксперту, ревизору, судье, умело оценивать результаты заключений эксперта, которые являются одним из источников доказательств по делу.

Анализ состояния и тенденции развития теневой и криминальной экономики позволяют сделать вывод, что отсутствие соответствующей современным требованиям экономической подготовки юристов и прикладного характера получаемых ими знаний существенно затрудняет усвоение обучающимися механизма противоправного использования средств учета, а также форм применения специальных бухгалтерских знаний в юридической практике. Восполнить этот пробел во многом позволяет изучение в высших учебных заведениях, обучающихся студентов по специальностям 030501.65 «Юриспруденция» и 030505.65 «Правоохранительная деятельность» дисциплины «Судебная бухгалтерия».

Судебная бухгалтерия является специальной комплексной экономико-правовой дисциплиной, сформировавшейся в результате интеграции экономических и правовых знаний, адаптированных к потребностям юридической практики.

Ее становлению способствовала интеграция разнородных знаний, связанных с обращением данной дисциплины к возможностям использования защитных функций бухгалтерского учета в целях выработки закономерностей их применения в борьбе с преступлениями в сфере экономики. Овладев этими знаниями, юрист сможет грамотно организовать поиск признаков противоправных деяний в учетных данных, целенаправленно использовать помощь специалиста и эксперта-бухгалтера и правильно оценить поступающую оперативную информацию и материалы следственных действий.

Специальные учетно-экономические знания, получаемые в процессе изучения данной дисциплины, бесспорно, имеют прикладной характер и могут быть также применены для выявления экономической деятельности хозяйствующих субъектов, осуществляемой в целях укрытия получаемых доходов от налогообложения.

Дальнейшему развитию положений дисциплины «Судебная бухгалтерия» во многом препятствует существенная деформация ее содержания, процесса преподавания, а ино-

гда и отсутствие специалистов соответствующего профиля, что приводит к отступлению от государственных образовательных стандартов, учебных программ. Подобная ситуация в последние годы привела к активному «вымыванию» ее правовой составляющей, продолжительное время ориентированной на вооружение обучающихся знаниями, которые могли бы успешно использоваться в борьбе с экономическими и налоговыми преступлениями.

Преподавание судебной бухгалтерии довольно часто подменяется доведением до аудитории основ бухгалтерского учета, аудита, правового регулирования учетно-экономических процессов, положений судебно-бухгалтерской экспертизы. Это представляет определенную угрозу для деформации ее ключевых положений, которые длительное время формировались российскими учеными и практиками. Подобная ситуация во многом объясняет появление в учебных заведениях таких дисциплин, как «Основы бухгалтерского учета», «Основы аудита», «Правовые основы аудиторской деятельности и судебно-бухгалтерской экспертизы», которые далеки от возрастающих запросов юридической практики и слабо ориентированы на борьбу с экономической преступностью.

Деформация основных положений дисциплины нередко приводит к излишней переоценке учетно-экономических знаний и полному игнорированию закономерностей их использования в юридической практике.

В настоящем учебнике обобщены и систематизированы накопленные знания по основным положениям дисциплины, а также предпринята попытка подчеркнуть ее прикладной характер и значение для юристов. Структура учебной дисциплины построена таким образом, что анализ и исследование бухгалтерских документов и хозяйственных операций ориентированы на уровень первичной учетной документации и предшествуют целенаправленному использованию возможностей документальной ревизии и судебно-бухгалтерской экспертизы.

В результате изучения дисциплины студент (слушатель) должен:

1) *иметь представление:*

- о бухгалтерском учете, его задачах, предмете и методе;
- порядке отражения в данных бухгалтерского учета отдельных видов хозяйственных операций;

— способах использования бухгалтерского учета для совершения противоправных деяний и принципах их обнаружения;

2) *знать*:

— современное законодательство, регламентирующее бухгалтерский учет;

— особенности учета хозяйственных операций в различных отраслях экономики;

— типичные документальные и учетные несоответствия как специфические проявления признаков экономических преступлений;

— систему финансового контроля в условиях рыночной экономики;

— возможности инвентаризаций, ревизий и документальных проверок при выявлении признаков экономических и налоговых преступлений;

3) *уметь*:

— использовать бухгалтерскую документацию для выявления подложных записей в документах;

— квалифицированно привлечь специалиста для проведения ревизии и документальных проверок;

— назначить судебно-бухгалтерскую экспертизу для получения источников доказательств;

4) *владеть*:

— методами работы с учетно-экономическими документами;

— приемами проверки бухгалтерских документов с целью выявления в них учетных несоответствий;

— навыками составления служебных, процессуальных документов, касающихся назначения ревизий и судебно-бухгалтерских экспертиз;

— навыками выдвижения на основе информации, отраженной в материалах бухгалтерского учета, версий о совершении противоправных деяний.

При подготовке работы автором были выработаны основные методологические принципы изложения материала. Во-первых, автор стремился проанализировать массив информации, изложенной в разнопрофильных изданиях, касающихся основных положений дисциплины, и использовать устоявшийся в науке подход к отражению ее содержания. Во вторых, в отличие от других авторов раскрыть особенности исследования учетных документов контролирующими органами в ключевых отраслях экономики и при

осуществлении расчетно-кассовых операций. В-третьих, включить в издание обучающие модули (контрольные вопросы, тесты) для промежуточного контроля знаний обучающихся.

Теоретическая часть издания весьма успешно дополняется схемами, таблицами. Краткие практические примеры из правоохранительной и экспертно-ревизионной практики весьма успешно дополняют многие разделы работы.

Целью данного издания является обобщение многочисленных разноплановых подходов к содержанию дисциплины и выработка с учетом изменений законодательства, современных достижений теории и практики, научных взглядов устоявшегося за длительный период подхода к содержанию и назначению дисциплины «Судебная бухгалтерия». Реализация указанной цели будет способствовать более глубокому изучению всего комплекса проблем использования специальных бухгалтерских знаний в правоприменительной деятельности юристов.

Автор считает, что в настоящее время с учетом потребностей правоприменительной практики назрела не только необходимость расширения основ дисциплины, но и разделения ее содержания на общую и особенную часть, как предлагают отдельные ученые (С. Г. Еремин, Л. П. Климович). В общей части следует рассматривать общие положения дисциплины, технологию учета и признаки противоправной деятельности в учетно-экономической информации, использование различных форм бухгалтерских знаний и др., в особенной части — особенности исследования документов в различных видах экономической деятельности с целью выявления учетных несоответствий и признаков экономических преступлений. Особенную часть следует излагать с учетом действующего в настоящее время общероссийского классификатора видов экономической деятельности.

При подготовке учебника автор использовал положения, содержащиеся в трудах ученых, внесших существенный вклад в разработку положений данной учебной дисциплины: Г. А. Атанесяна, А. Т. Белухи, С. П. Голубятникова, С. Г. Еремина, А. М. Дьячкова, Л. П. Климович, Н. В. Кудрявцева, Е. С. Лехановой, В. Б. Любкина, С. С. Остроумова, Л. А. Сергеева, Д. В. Смирнова, В. Г. Танасевича, П. К. Пошюнаса, В. А. Тимченко, А. А. Толкаченко, С. П. Фортинского, Л. Я. Целищева, В. В. Шадрина, Г. А. Шумака и других авторов.

Глава 1

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ СУДЕБНОЙ БУХГАЛТЕРИИ

В результате изучения данной главы студент должен:

знать

- цели создания и дальнейшего развития дисциплины в процессе подготовки юристов;
- метод и задачи судебной бухгалтерии;
- систему нормативных правовых актов, составляющих правовую основу дисциплины;

уметь

- выделять защитные функции бухгалтерского учета при выявлении противоправных деяний;
- использовать взаимосвязь судебной бухгалтерии с другими юридическими и экономическими дисциплинами;

владеть

- основными понятиями, категориями и терминами в сфере судебной бухгалтерии;
 - приемами анализа законодательных норм, регламентирующих сферу бухгалтерского учета.
-

1.1. Предмет, метод и задачи судебной бухгалтерии

Судебная бухгалтерия как отрасль прикладных научных знаний длительное время формировалась в рамках криминалистической науки путем приспособления разнообразных экономических дисциплин к задачам расследования хищений, должностных, хозяйственных преступлений и служила практическим руководством для работников правоохранительных органов.

В качестве учебной дисциплины судебная бухгалтерия сформировалась путем интеграции экономических и юри-

дических знаний, что связано с обращением данной дисциплины к возможностям использования защитных функций бухгалтерского учета и выработкой закономерностей их применения в борьбе с преступлениями в сфере экономики.

Значительный вклад в обобщение опыта использования бухгалтерских знаний в юридической практике и создание новой дисциплины внес доцент кафедры криминалистики Саратовского юридического института В. Б. Любкин, который в 1946 г. издал монографию «Судебная бухгалтерия», где впервые ввел термин «судебная бухгалтерия». В последующие годы появились его работы методического и практического характера, развивающие основные положения данной дисциплины¹.

Многие ученые длительное время продолжали рассматривать криминалистический подход к содержанию судебной бухгалтерии. В 1951 г. профессор С. П. Фортинский, развивая положения новой дисциплины, высказал мысль о том, что судебная бухгалтерия должна рассматриваться в качестве одного из разделов криминалистики².

Длительный период формирования новой дисциплины происходило, с одной стороны, путем стимулирования дальнейшего использования экономических средств в раскрытии преступлений, а с другой стороны, использованием криминалистикой положений и методов бухгалтерского учета в своих целях. В связи с этим наметилась тенденция к формированию пограничной экономико-криминалистической области знаний на основе целенаправленного творческого приспособления положений экономических наук. Взаимосвязь экономических и правовых дисциплин наглядно проявилась в работах профессоров В. Г. Танасевича и С. С. Остроумова, которые связывали вопросы тактики и методики расследования хищений, должностных и хозяйственных преступлений с особенностями учета и контроля в различных отраслях народного хозяйства. Таким образом, именно путем криминалистической интерпретации положений бухгалтерского учета шел длительный творческий процесс приспособления экономических знаний к исследованию специфического предмета судеб-

¹ См.: Любкин В. Б. Основы судебной бухгалтерии. Саратов, 1948.

² См.: Фортинский С. П. Проблемы судебной бухгалтерии // Вопросы советской криминалистики. М., 1951. С. 144–150.

ной бухгалтерии. Методы бухгалтерского учета внедрялись в сферы борьбы с преступностью, давая возможность следственным работникам применять новые средства выявления и раскрытия преступлений в рамках изучения особенностей механизма слеодообразования в системе экономической информации.

Впоследствии многие положения дисциплины совершенствовались в работах С. П. Голубятникова, Н. В. Кудрявцева, П. К. Пошюнаса, А. М. Ромашова, Л. А. Сергеева, Г. А. Шумака и др.

За период становления и совершенствования дисциплины ее название не претерпело изменений. Однако в последние годы наименование «судебная бухгалтерия» подвергается критике со стороны отдельных авторов, которые предлагают применять термин «следственная бухгалтерия», «судебно-следственная бухгалтерия»¹ или «правовая бухгалтерия»². По мнению известного российского ученого профессора С. П. Голубятникова, «не имеет оснований ставить знак равенства между такими категориями, как “правовая” и “судебная” бухгалтерия, поскольку отождествление этих терминов может иметь отрицательный эффект и вместо уже сложившейся учебной дисциплины в отдельных случаях будут преподаваться лишь правовые основы бухгалтерского учета»³.

В настоящее время судебная бухгалтерия является складной комплексной экономико-правовой дисциплиной, сформировавшейся в результате интеграции экономических и правовых знаний, адаптированных к потребностям юридической практики.

Судебная бухгалтерия — это дисциплина, изучающая закономерности использования учетно-экономических знаний в юридической деятельности.

Среди многочисленных видов юридической деятельности (оперативно-разыскная⁴, следственная, судебная и др.)

¹ См.: *Шадрин В. В.* Применение судебно-бухгалтерской экспертизы в уголовном процессе. М., 2003. С. 4.

² См.: *Дмитриенко Т. М., Чаадаев С. Г.* Судебная (правовая) бухгалтерия. М., 1998. С. 320; *Шадрин В. В.* Указ. соч. С. 4.

³ *Голубятников С. П., Леханова Е. С.* Судебная бухгалтерия и основы аудита : учебник / под ред. С. П. Голубятникова. М., 2004. С. 4.

⁴ Слово «разыскная» в тексте учебника приводится в написании, соответствующем действующим правилам орфографии (см.: *Русский орфографический словарь : около 180 000 слов / О. Е. Иванова, В. В. Лопатин, ☞*

данной дисциплиной выделяются для изучения только те отношения, которые связаны с охраной имущественных интересов государства, а также иных субъектов, обладающих правом собственности на материальные и денежные ресурсы. В связи с этим многие ее положения используются с целью предупреждения, выявления и раскрытия экономических преступлений.

Раскрытие и определение предмета такой самостоятельной отрасли научного знания и учебной дисциплины, как судебная бухгалтерия, дает возможность установить ее содержание и отличие от других наук. Без уяснения предмета дисциплины нельзя определить ее содержание, сформулировать задачи, обозначить основные направления развития, определить ее место в системе дисциплин. Кроме того, предмет во многом определяет формы, способы, пределы использования положений дисциплины в определенной сфере юридической практики.

Под *предметом* понимается все то, что находится в границах объекта исследования учебной дисциплины. Восприятие судебной бухгалтерии как комплексной экономико-правовой дисциплины объясняется сложностью двух взаимосвязанных объектов, изучаемых с юридических позиций. Одним из таких объектов является бухгалтерский учет, который представляет собой формирование документированной систематизированной информации об объектах, в соответствии с требованиями, установленных Законом № 402, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности (ч. 2 ст. 1 Закона). Несомненно, что профессиональная деятельность, связанная с формированием и использованием информации, представляет интерес для юриста, поскольку в данных учета формируются сведения о хозяйственной деятельности организации, которые нередко используются в качестве доказательств по уголовным и гражданским делам.

Другой объект предусматривает при изучении наличие криминалистических знаний. Это обусловлено тем, что ряд преступлений совершается под видом хозяйственных

➔ И. В. Нечаева, Л. К. Чельцова ; РАН. Ин-т рус. яз. им. В. В. Виноградова ; отв. ред. В. В. Лопатин. 3-е изд., стер. М. : АСТ-Пресс Книга, 2011 ; Орфографический словарь русского языка / Б. З. Букчина, И. К. Сазонова, Л. К. Чельцова. 6-е изд. М. : АСТ-Пресс Книга, 2010), однако в названиях нормативных документов и цитатах сохранена орфография соответствующих источников. — *Примеч. ред.*

операций и находит отражение в информации, оформляемой экономическими субъектами. К числу данных субъектов в соответствии с ч. 1 ст. 2 Закона № 402 относятся: 1) коммерческие и некоммерческие организации; 2) государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов и территориальных внебюджетных фондов; 3) ЦБ РФ; индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, иные лица, занимающиеся частной практикой; находящиеся на территории РФ филиалы, представительства и иные структурные подразделения организаций, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, находящиеся на территории РФ, если иное не предусмотрено международными договорами РФ.

Особое значение для юриста в данном случае приобретает знание механизма образования специфических следов, оставляемых подозреваемыми в учетных документах. Соответственно, второй объект, при изучении которого доминирует не экономический, а криминалистический аспект, — это само преступление, совершаемое под видом учетных операций на различных этапах сбора, обработки и использования экономической информации. Однако в данном аспекте существенное значение приобретает знание механизма образования специфических следов, оставляемых такими деяниями в системе экономической информации и творческого использования уже не криминалистического, а учетно-экономического знания. Таким образом, судебная бухгалтерия выделила в состав своего предмета лишь те свойства, которые вытекают из учетного процесса и в криминалистике не изучаются.

Ключевым структурным элементом предмета судебной бухгалтерии является определенный круг объективных закономерностей, позволяющих использовать защитные функции бухгалтерского учета в юридической деятельности. Данные закономерности можно разделить на четыре группы: 1) раскрывающие познавательную сущность данной учебной дисциплины; 2) вытекающие из причинно-следственных связей механизма совершения противоправного деяния и его отражения в учетном процессе; 3) возникающие из общих защитных функций бухгалтерского учета, которые специально обособляются и изучаются только в судебной бухгалтерии; 4) связанные с использованием защитных функций бухгал-

терского учета в юридической практике (оперативно-разыскной, следственной, судебной).

Раскрывая содержание указанных закономерностей, следует отметить, что одной из задач дисциплины является целенаправленный поиск и обнаружение юристами фактических данных, свидетельствующих о механизмах возникновения несоответствий в учетных документах, отражающих и воссоздающих имевшее место событие во всех его юридически значимых чертах. В этом проявляется познавательная сущность судебной бухгалтерии.

Причинно-следственная связь механизма совершения противоправного деяния и его отражения в учетном процессе включает правила и процедуру поиска учетных и экономических несоответствий как специфичных признаков проявления противоправной деятельности в сфере экономики, их фиксацию и использование в доказывании по уголовным и гражданским делам. Именно исследование механизма возникновения документальных несоответствий в учетном процессе позволило данной дисциплине применять экономические знания для обнаружения юридически значимой информации и квалифицированно использовать полученные результаты в качестве источников доказательств.

Рассматривая защитные функции бухгалтерского учета, судебная бухгалтерия в рамках общей бухгалтерской науки продолжает изучать определенные свойства учетного процесса. Однако учетный процесс рассматривается ею в несколько ином ракурсе — с позиции события преступления. В связи с этим учебная дисциплина в своих разделах, с одной стороны, продолжает рассматривать отдельные положения и свойства учета, а с другой — выходит за пределы общей бухгалтерской науки и обособляет защитные функции применительно к юридической деятельности.

Защитные функции бухгалтерского учета вытекают из общих позитивных свойств учета и способствуют тому, что имевшее место событие преступления формирует в учетном процессе различные признаки и следы, которые могут способствовать выявлению противоправного деяния работниками контрольно-ревизионных и правоохранительных органов. Использование этих функций позволяет обеспечить как публичные, так и частные экономические интересы хозяйствующих субъектов.

Соответственно, *предметом* судебной бухгалтерии являются защитные функции бухгалтерского учета, обуславливающие закономерности их использования в юридической практике.

По отношению к совершенному противоправному деянию выделяют следующие защитные функции бухгалтерского учета: превентивную и охранительную (следообразующую).

Превентивная (предупредительная) функция заключается в предварительном контроле за экономической деятельностью хозяйствующих субъектов, который затрудняет совершение противоправных деяний.

Охранительная функция проявляется после того, как совершено преступление. Она обеспечивается способностью системы учета в результате взаимодействия с событием преступления отражать в себе различную информацию (признаки, следы) о противоправном деянии. Образующиеся в учетных документах следы противоправного деяния имеют существенное значение для поисковой деятельности и сбора доказательственной информации органами дознания и следствия. Данная функция реализуется опосредованно, путем использования данных учета в деятельности правоохранительных органов по выявлению, расследованию и доказыванию уже совершившихся экономических преступлений. При срабатывании охранительной функции появляется возможность прогнозировать способ совершения преступления, вести целенаправленный поиск его признаков и следов в данных бухгалтерского учета.

Данные функции непосредственно взаимодействуют с противоправным деянием с момента появления у субъекта умысла до момента совершения деяния. В связи с этим механизм и реализация функций в системе контроля включены в качестве одного из элементов в предмет судебной бухгалтерии.

Комплексность содержания предмета обеспечивается тем, что защитные функции учета всегда рассматриваются во взаимодействии с определенными свойствами, характеризующими событие преступления. Криминалистическое значение здесь невозможно использовать в отрыве от учетно-экономического. Это подтверждает и изучение практики, которое показало, что приемы анализа документов (например, встречная проверка), используемые ревизорами

и экспертами-бухгалтерами, широко применяются работниками оперативных и следственных аппаратов.

Под методом (от греч. *methodos* — путь, способ исследования) любой учебной дисциплины понимаются способы исследования явлений, определения подхода к изучению объектов, планомерный путь научного познания и установления истины.

Метод судебной бухгалтерии — это совокупность приемов и способов, используемых уполномоченными субъектами для выявления признаков противоправной деятельности, отраженных в источниках учетно-экономической информации.

В судебной бухгалтерии используются общенаучные (анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделирование, конкретизация, эксперимент, системный и функциональный анализы и др.) и специальные методы (расчетно-аналитический, документальный, экономико-правовой).

Следует отметить, что такие общенаучные методы, как анализ, синтез, индукция и дедукция, — важнейший и надежный инструментарий судебной бухгалтерии. Они выступают средством логико-семантического анализа, способствуют выявлению пробелов в системе правового регулирования бухгалтерского учета, а также формированию понятийного аппарата судебной бухгалтерии, ее внутренней структуры.

Метод моделирования основан на общенаучных междисциплинарных методах, конкретизирует и развивает их, однако имеет свою специфику применительно к предмету судебной бухгалтерии. Познавательные свойства этого метода определяются тем, что они занимают промежуточное место между логическими и эмпирическими методами и выступают связующим звеном между теорией и практикой. Для судебной бухгалтерии это является наиболее важным, потому что она, как и разделы бухгалтерской науки, способна разрабатывать отдельные рекомендации по осуществлению порядка ведения учета на практике. Вместе с тем положения судебной бухгалтерии ориентированы на использование специфических учетных данных в практической деятельности, и метод моделирования создает возможность мысленного экспериментирования с различными вариантами эффективного применения специальных бухгалтерских знаний с целью выработки наиболее оптимального.

Экспериментальный метод находит широкое применение на таком важном участке, каким является изучение,

обобщение процесса использования защитных функций бухгалтерского учета и внедрение его в практику.

Судебная бухгалтерия неразрывно связана с бухгалтерским учетом и активно изучает его защитные функции, соответственно, метод судебной бухгалтерии неразрывно связан с методом бухгалтерского учета и прежде всего со следующими его элементами.

1. Документация — основа бухгалтерского учета, предусматривающая отражение любой хозяйственной операции в данных бухгалтерского учета только на основе документов. Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным документом, что находит закрепление в ч. 1 ст. 9 Закона № 402. Документация обеспечивает достоверность и точность бухгалтерского учета, что является важным условием осуществления эффективного контроля.

2. Инвентаризация (ст. 11 Закона № 402) — периодическое выявление фактического наличия соответствующих объектов и их сопоставление с данными регистров бухгалтерского учета. Инвентаризация в сочетании с первичной документацией является важнейшим средством контроля наличия и использования имущества предприятия.

3. Счета бухгалтерского учета — способ текущей регистрации однородных хозяйственных средств, их источников и хозяйственных операций. Счета бухгалтерского учета систематизируются в плане счетов бухгалтерского учета (п. 5 ч. 1 ст. 3 Закона № 402).

4. Двойная запись (ч. 3 ст. 10 Закона № 402) — способ отражения каждой хозяйственной операции одновременно на двух взаимосвязанных (корреспондирующих) бухгалтерских счетах в равной сумме. Она позволяет понять внутреннюю связь явлений, экономический смысл и содержание каждой операции.

5. Оценка — способ выражения в денежном измерении фактов хозяйственной жизни экономического субъекта. Денежное измерение объектов бухгалтерского учета производится в валюте РФ (ч. 2 ст. 12 Закона № 402). Денежной единицей в России является рубль (ч. 1 ст. 75 Конституции РФ). Пересчет объектов бухгалтерского учета из иностранной валюты в валюту РФ устанавливается федеральными стандартами.

6. Калькуляция — подсчет (определение) фактической себестоимости хозяйственных операций (процессов) или

продуктов труда. Подсчет осуществляется в калькуляционных единицах, которые должны соответствовать единицам измерений, принятым в стандартах или отраслевых инструкциях (метр, тонна, квадратные метры и т.п.).

7. Баланс — способ периодического обобщения и отражения состояния средств хозяйства и их источников на определенную дату. Баланс входит в состав годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (ч. 1 ст. 14 Закона № 402).

8. Бухгалтерская (финансовая) отчетность — информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату (месяц, квартал, полугодие, год), финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с Законом № 402 (п. 1 ч. 1 ст. 3 Закона).

Экономические субъекты, за исключением государственного сектора и ЦБ РФ, предоставляют по одному обязательному экземпляру годовой бухгалтерской отчетности в орган государственной статистики по месту государственной регистрации (ч. 1 ст. 18 Закона № 402).

Указанные элементы метода бухгалтерского учета взаимосвязаны, поэтому разрыв между отдельными элементами метода свидетельствует о противоправной деятельности в учетной информации, в результате чего могут возникать три группы несоответствий: 1) экономические, проявляющиеся при целенаправленном использовании аналитических приемов исследования экономических показателей хозяйствующего субъекта; 2) учетные — при разрыве между элементами метода бухгалтерского учета; 3) документальные, которые находят отражение в бухгалтерских документах.

Из перечисленных элементов метода бухгалтерского учета чаще всего в преступных целях используют документацию и инвентаризацию, так как для преступных групп фальсификация бухгалтерских документов или материалов инвентаризации является наиболее доступной. Информация в форме разрыва между данными элементами проявляется в случаях, когда материально ответственное лицо совершает хищение путем присвоения или растраты подотчетного товара без соответствующей маскировки в документах бухгалтерского учета, в связи с чем возникает несоответствие между бухгалтерскими документами и данными инвентаризации в виде недостатков, излишков, умышленной пересортицы. Искажение счетов

и баланса требует соответствующей подготовки и участия в преступной группе квалифицированного бухгалтерского работника.

Все рассмотренные элементы метода применяются уполномоченными субъектами, т.е. контролирующими (ревизорами, аудиторами, главным бухгалтером) и правоохранительными органами (оперативными сотрудниками, дознавателями, следователями, экспертами, судьями) с помощью законодательно установленных процедур.

1.2. Правовая основа судебной бухгалтерии

Правовую основу судебной бухгалтерии составляет совокупность нормативных правовых актов, регулирующих возникающие в ней общественные отношения в области создания и использования экономической информации в процессе предупреждения, пресечения и раскрытия экономических преступлений. Данные отношения, будучи урегулированными нормативными правовыми актами, приобретают устойчивость и стабильность, осуществляются строго в соответствии с выраженной в этих нормах государственной волей в рамках законодательно установленных процедур в форме должного поведения уполномоченных субъектов (контролирующих и правоохранительных органов).

Совокупность нормативных актов, регулирующих сферу судебной бухгалтерии, представляет собой двухуровневую систему, в которой можно выделить *законодательные акты* (международные, внутригосударственные) и *подзаконные нормативные акты*, логически выстроенные в соответствии с юридической силой.

К первой группе законодательных актов относятся международно-правовые и внутригосударственные акты. Основанием отнесения данных документов к правовой основе бухгалтерского учета и судебной бухгалтерии служит ч. 4 ст. 15 Конституции РФ, в соответствии с которой нормы международного права и международные договоры РФ являются составной частью ее правовой системы.

Российская Федерация является участником многочисленных международных договоров, в том числе в финансово-экономической и юридической сфере. К числу таких нормативных источников можно отнести: