



УРАЛЬСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
ЮРИДИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

И. Н. Сорокотягин, Л. К. Безукладникова, Д. А. Сорокотягина

СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ

УЧЕБНИК ДЛЯ БАКАЛАВРОВ

Под редакцией И. Н. Сорокотягина

*Допущено Министерством образования и науки РФ
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 ■ 2017

УДК 34
ББК 67.5я73
С65

Авторы:

Сорокотягин Игорь Николаевич — доктор юридических наук, профессор, заслуженный юрист РФ, заведующий кафедрой правовой психологии и судебных экспертиз Уральской государственной юридической академии;

Безукладникова Людмила Кузьминична — кандидат экономических наук, доцент кафедры правовой психологии и судебных экспертиз Уральской государственной юридической академии;

Сорокотягина Джуалета Александровна — кандидат юридических наук, доцент кафедры правовой психологии и судебных экспертиз Уральской государственной юридической академии.

Рецензенты:

Драпкин Л. Я. — доктор юридических наук, профессор Уральской государственной юридической академии, заслуженный деятель науки РФ, почетный работник прокуратуры РФ;

Истомина Е. М. — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической теории Уральского государственного экономического университета.

Сорокотягин, И. Н.

С65 Судебная бухгалтерия : учебник для бакалавров / И. Н. Сорокотягин, Л. К. Безукладникова, Д. А. Сорокотягина ; под ред. И. Н. Сорокотягина. — М. : Издательство Юрайт, 2017. — 287 с. — Серия : Бакалавр. Базовый курс.

ISBN 978-5-534-02597-2

Учебник раскрывает общие положения судебной бухгалтерии, необходимые для эффективного предупреждения, выявления и расследования финансово-экономических преступлений и правонарушений на основе использования специальных учетных знаний в деятельности правоохранительных и государственных контролирующих органов. Особое внимание уделяется основам бухгалтерского учета, финансового контроля, а также теоретическим, организационным и методическим вопросам назначения и производства судебно-бухгалтерской экспертизы.

Издание подготовлено в соответствии с Федеральным государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования третьего поколения с учетом последних изменений в нормативной и законодательной базе.

Для студентов, преподавателей юридических вузов и факультетов, работников правоохранительных органов, экспертов и всех, кто интересуется вопросами использования бухгалтерских знаний в юриспруденции.

УДК 34
ББК 67.5я73



Все права защищены. Никакая часть данной книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме без письменного разрешения владельцев авторских прав. Правовую поддержку издательства обеспечивает юридическая компания «Дельфи».

© Сорокотягин И. Н., Безукладникова Л. К.,
Сорокотягина Д. А., 2013

© ООО «Издательство Юрайт», 2017

ISBN 978-5-534-02597-2

ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие	7
Принятые сокращения.....	11
Глава 1. Общие вопросы судебной бухгалтерии	13
1.1. Цели, задачи, предмет и объект судебной бухгалтерии	13
1.2. Система методов судебной бухгалтерии	20
1.3. Правовые основы судебной бухгалтерии.....	27
<i>Контрольные вопросы</i>	<i>34</i>
Глава 2. Становление и развитие судебной бухгалтерии как отрасли научных знаний и учебной дисциплины	35
2.1. Становление и развитие судебной бухгалтерии и судебно-бухгалтерской экспертизы	35
2.2. Преподавание судебной бухгалтерии в юридических вузах	43
<i>Контрольные вопросы</i>	<i>48</i>
Глава 3. Бухгалтерский учет — основа специальных бухгалтерских учетных знаний и его использование в юридической практике	49
3.1. Хозяйственный учет и его виды	49
3.2. Предмет, объекты и метод бухгалтерского учета	55
3.3. Система правового регулирования бухгалтерского учета	58
<i>Контрольные вопросы</i>	<i>66</i>
Глава 4. Использование документальных данных при выявлении и доказывании экономических преступлений	68
4.1. Бухгалтерский документ, документооборот и документирование	69

4.2. Классификация первичных учетных документов и методов выявления документальных несоответствий	75
4.3. Инвентаризация, ее виды и порядок проведения	96
4.4. Особенности проведения инвентаризации по инициативе правоохранительных органов	103
4.5. Способы сокрытия недостатков и излишков материальных ценностей и методы их выявления	105
<i>Контрольные вопросы</i>	108

Глава 5. Этапы учетного процесса и анализ содержания бухгалтерской отчетности 110

5.1. Этапы учетного процесса	110
5.2. Необоснованные учетные записи в счетах и регистрах бухгалтерского учета	115
5.3. Способы исправления учетных записей	129
5.4. Бухгалтерский баланс и его значение при выявлении и расследовании экономических преступлений	132
5.5. Бухгалтерская (финансовая) отчетность — завершающий этап учетного процесса	139
5.6. Фальсификация бухгалтерской отчетности	141
<i>Контрольные вопросы</i>	146

Глава 6. Использование специальных бухгалтерских знаний в уголовном, гражданском, арбитражном и административном процессе..... 148

6.1. Понятие и структурная характеристика специальных знаний	149
6.2. Формы использования специальных учетных знаний сотрудниками правоохранительных органов	154
6.3. Непроцессуальные формы использования специальных учетных знаний	158
6.4. Процессуальные формы использования специальных учетных знаний в уголовном, гражданском, арбитражном и административном процессах	164
<i>Контрольные вопросы</i>	176

Глава 7. Реализация защитных функций хозяйственного учета в процессе осуществления финансового контроля	178
7.1. Финансовый контроль, его виды и методы.....	179
7.2. Методы финансового контроля.....	186
7.3. Порядок проведения и документального оформления результатов ревизии.....	193
7.4. Виды ответственности за экономические правонарушения и преступления.....	203
7.5. Особенности проведения проверок и ревизий по инициативе правоохранительных органов.....	217
<i>Контрольные вопросы</i>	227
Глава 8. Судебно-бухгалтерская экспертиза. Общие положения	229
8.1. Понятие, структура и задачи судебно-бухгалтерской экспертизы	229
8.2. Предмет, объекты, методы судебно-бухгалтерской экспертизы.....	231
8.3. Классификация судебно-экономических и судебно-бухгалтерских экспертиз	237
<i>Контрольные вопросы</i>	242
Глава 9. Назначение и производство судебно-бухгалтерской экспертизы	243
9.1. Общие положения назначения и проведения судебно-бухгалтерской экспертизы.....	243
9.2. Вопросы, решаемые судебно-бухгалтерской экспертизой	245
9.3. Назначение и производство судебно-бухгалтерской экспертизы в уголовном, гражданском и арбитражном судопроизводстве.....	249
9.4. Процессуальный статус эксперта-бухгалтера и его компетенция	255
<i>Контрольные вопросы</i>	262
Глава 10. Заключение судебно-бухгалтерской экспертизы, его оценка и использование	264
10.1. Структура заключения судебно-бухгалтерской экспертизы.....	264
10.2. Оценка заключения судебно-бухгалтерской экспертизы.....	270

10.3. Допрос эксперта-бухгалтера	274
<i>Контрольные вопросы</i>	276
Перечень нормативных актов, входящих в систему нормативного регулирования судебной бухгалтерии.....	277
Рекомендуемая литература	283

ПРЕДИСЛОВИЕ

Рост криминализации в России неизбежно приводит к повышению количества финансово-экономических преступлений, которые становятся все более изощренными и продуманными с точки зрения способов сокрытия следов противоправных деяний. С каждым годом появляются и распространяются новые виды хищений, злоупотреблений, все чаще для сокрытия противоправной деятельности, искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности используются средства компьютерной техники.

Коренные перемены, происходящие в социально-экономической жизни России в условиях рыночного механизма хозяйственного управления, делают неизбежным совершенствование финансового контроля и использование его методов при выявлении и расследовании финансово-экономических преступлений.

В сложившейся ситуации огромное значение приобретает проблема экономической безопасности, которая тесно связана с качественной подготовкой юристов, способных эффективно выявлять, предупреждать и расследовать финансово-экономические преступления. В связи с этим в процессе подготовки юристов (сотрудников правоохранительных органов) необходимо дать знания не только по отраслям права, но и по специальным экономическим дисциплинам, связанными с выявлением и расследованием экономических преступлений. Одним из решений данной проблемы является овладение студентами в процессе обучения практикой использования специальных учетных, в первую очередь бухгалтерских, знаний для эффективного их применения при выявлении, расследовании и рассмотрении в судах уголовных дел, связанных с завуалированными хищениями, должностными и налоговыми преступлениями. Владение специальными знаниями в области бухгалтерского, налогового учета, финансового контроля поможет будущим юристам на практике эффективно использовать

методы бухгалтерского учета и ревизионной деятельности при выявлении и расследовании преступлений в сфере экономики, правильно ставить вопросы эксперту, ревизору и оценивать результаты заключений экспертов.

В связи с этим особую значимость приобретает такая дисциплина, как судебная бухгалтерия, в которой представлен комплекс учетно-экономических знаний, ориентированных на борьбу с преступными проявлениями в экономической сфере.

С развитием рыночных отношений в практике гражданского, арбитражного и административного процесса все большее значение приобретают положения судебной бухгалтерии. Особенно часто требуется их применение по налоговым спорам и спорам о выполнении обязательств сторонами гражданско-правовых сделок.

Предлагаемое издание представляет собой учебный курс по дисциплине «Судебная бухгалтерия», который занимает важное место в подготовке квалифицированных кадров для правоохранительных органов.

В учебнике освещены положения судебной бухгалтерии, имеющие наибольшее значение для практической деятельности. Основы бухгалтерского учета рассматриваются с учетом их практического использования сотрудниками правоохранительных органов при выявлении и расследовании финансово-экономических преступлений. Значительное место уделено понятию, характеристике специальных учетных знаний, процессуальным и непроцессуальным формам использования этих знаний в судопроизводстве.

На основе обобщения многочисленных подходов к содержанию судебной бухгалтерии как специальной прикладной дисциплины, связанной с применением бухгалтерского, документального и экономического анализа в юридической практике, авторы использовали устоявшийся подход к отражению ее содержания.

При подготовке учебного пособия были выработаны основные методологические принципы, логический подход к изложению главных положений судебной бухгалтерии, использовались положения, содержащиеся в трудах ученых, которые внесли существенный вклад в разработку положений данной учебной дисциплины: Г. А. Атанесяна, Р. А. Башарова, Н. В. Башаровой, А. Т. Белухи, С. П. Голу-

бятникова, С. Г. Еремина, Е. С. Дубоносова, А. М. Дъячкова, Н. В. Кудрявцевой, В. Б. Любкина, А. М. Ромашова, С. С. Остроумова, Е. Р. Россинской, А. А. Савина, С. П. Фортинского, В. Г. Танасевича, П. К. Пошюнаса, В. А. Тимченко, А. А. Толкаченко, Н. Д. Эриашвили, В. В. Шадрина и других авторов.

Материал, изложенный в учебнике, призван обогатить будущих юристов необходимыми знаниями в области бухгалтерского учета, документальной проверки, ревизии и судебно-бухгалтерской экспертизы, что поможет дознавателям, следователям, судьям разрешить и уяснить специальные бухгалтерские вопросы, которые наиболее часто встречаются в их практической деятельности. Он будет особенно полезен для студентов, обучающихся по специальности «Юриспруденция» по специализации «Следственная деятельность», «Судебная деятельность», «Судебная экспертиза», и для студентов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ, аудит», а также для практикующих следователей, судей, адвокатов и экспертов для расширения их знаний в области судебной бухгалтерии.

В результате освоения дисциплины студент должен:

знать

- понятие и сущность судебной бухгалтерии;
- взаимосвязь судебной бухгалтерии с правом (криминалистикой, уголовным правом, уголовным, гражданским, арбитражным и административным процессом, гражданским, трудовым, финансовым, налоговым правом и др.);
- экспертные и консультационные возможности использования бухгалтерских знаний применительно к юриспруденции;
- классификацию и содержание экспертных ошибок с позиции права;

- методику оценки заключений судебно-бухгалтерской экспертизы, специалиста-бухгалтера, консультаций сведущих лиц;

уметь

- использовать специальные учетные знания при производстве процессуальных действий, допроса эксперта, специалиста;
- правильно формулировать вопросы, задаваемые свидетелям, потерпевшим, обвиняемым, экспертам, по проблемам судебной бухгалтерии;

владеть

- основными направлениями использования специальных учетных знаний с целью обнаружения, сбора, хранения и передачи доказательств, подлежащих изучению при производстве расследования и судебного разбирательства;
- навыками правовой оценки различных видов судебно-бухгалтерских заключений и признания их доказательством.

ПРИНЯТЫЕ СОКРАЩЕНИЯ

1. Нормативные правовые акты¹

Конституция РФ — Конституция Российской Федерации, принятая 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

БК РФ — Бюджетный кодекс РФ от 31 июля 1998 г. № 145-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 четвертая от 18 декабря 2006 г. № 230-ФЗ

ГПК РФ — Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14 ноября 2002 г. № 137-ФЗ

КоАП РФ — Кодекс Российской Федерации о 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 РФ — Трудовой кодекс Российской Федерации от 30 декабря 2001 г. № 197-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-ФЗ — Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»

Закон № 73-ФЗ — Федеральный закон от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации»

¹ При самостоятельном изучении законодательных и нормативных актов, упоминаемых в учебнике, необходимо учитывать их изменения и дополнения, произошедшие с момента вступления их в действие.

2. Органы власти

Банк России, ЦБ РФ — Центральный банк Российской Федерации

Госкомстат России — Государственный комитет Российской Федерации по статистике¹

МВД России — Министерство внутренних дел Российской Федерации

Минфин России — Министерство финансов Российской Федерации

Минэкономразвития России — Министерство экономического развития 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

ФНС России — Федеральная налоговая служба

3. Прочие сокращения

гл. — глава (-ы)

п. — пункт (-ы)

ПБУ — Положение по бухгалтерскому учету

разд. — раздел (-ы)

РФ — Российская Федерация

СНГ — Содружество Независимых Государств

СССР — Союз Советских Социалистических Республик

сч. — счет (-а)

США — Соединенные Штаты Америки

утв. — утверждено (утвержденный)

ч. — часть (-и)

ЮАР — Южно-Африканская Республика

¹ Указом Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» преобразован в Росстат.

Глава 1

ОБЩИЕ ВОПРОСЫ СУДЕБНОЙ БУХГАЛТЕРИИ

В результате изучения настоящей главы студент должен:

знать

- цели, задачи, предмет, объект, систему методов судебной бухгалтерии и правовые основы судебной бухгалтерии;
- основные понятия, термины и категории судебной бухгалтерии;

уметь

- отличать охранительную защитную функцию от предупредительной (превентивной) и следообразующей функций бухгалтерского учета;
- использовать нормативную базу судебной бухгалтерии в зависимости от объекта судебной бухгалтерии;

владеть

- навыками применения основных понятий, терминов и категорий судебной бухгалтерии.
-

1.1. Цели, задачи, предмет и объект судебной бухгалтерии

В курсе «Судебная бухгалтерия» отсутствует определение понятия «судебная бухгалтерия». Определяя предмет судебной бухгалтерии, ученые единогласно сошлись во мнении, что в нем соединяются два сложных взаимосвязанных объекта, которые рассматриваются в данной учебной дисциплине с позиции права. Одним из таких объектов является бухгалтерский учет как вид профессиональной деятельности, связанной со сбором, обработкой и использованием экономической информации¹.

Однако следует отметить, что учетные работники бухгалтерского аппарата осуществляют ведение не только

¹ См.: Судебная бухгалтерия : учебник / под ред. С. П. Голубятникова. М., 1998. С. 4.

бухгалтерского учета, но и других видов учета, входящих в систему хозяйственного учета. Например, они ведут по мере надобности оперативный учет и согласно ст. 313 НК РФ обязаны вести налоговый учет. Учетные документы, в которых содержится информация о совершении противоправных деяний с помощью этих учетов, могут выступать как доказательства в совершении экономических и налоговых правонарушений и преступлений. Исходя из практики учетной работы, целесообразно при определении предмета и объектов судебной бухгалтерии ассоциировать термин «судебная бухгалтерия» с термином «судебный учет», так как понятие «бухгалтерия» включает в себя организацию и ведение не только бухгалтерского учета, но и других видов хозяйственного учета, которые осуществляются или могут осуществляться учетными работниками бухгалтерского аппарата.

В настоящее время судебная бухгалтерия является прикладной комплексной экономико-правовой дисциплиной, сформировавшейся в результате интеграции экономических и правовых знаний, адаптированных к потребностям юридической практики. Она обогащает юридическую и экспертную практику, совершенствуя общепринятые и разрабатывая новые методы исследования учетной информации, и за счет этой практики развивается и обогащается. Многие ее положения используются с целью предупреждения, выявления и раскрытия экономических и налоговых преступлений.

Целью судебной бухгалтерии является разработка и адаптация методики применения специальных учетно-экономических, в том числе бухгалтерских, знаний применительно к праву (юриспруденции), обеспечение своевременного, правильного и умелого назначения и проведения проверок и ревизий, судебных учетных, в частности судебно-бухгалтерских экспертиз.

Задача судебной бухгалтерии — содействовать планомерному экономическому развитию России путем выявления и предупреждения экономических и налоговых правонарушений и преступлений. Эта задача реализуется через оказание помощи правоохранительным органам в выявлении и устранении этих деяний путем производства проверок и ревизий, судебных учетно-экономических экспертиз, а также выявления условий, способствующих совершению правонарушений и преступлений в сфере экономики, раз-

работки конкретных рекомендаций и мероприятий, предупреждающих их.

Содержание судебной бухгалтерии как самостоятельной отрасли научного знания и учебной дисциплины и ее отличие от других наук можно установить через определение и раскрытие ее предмета.

Предмет любой учебной дисциплины имеет исключительно большое значение, как теоретическое, так и практическое. Это обусловлено следующим:

- наличие специфического предмета исследования предопределяет возможность и необходимость самостоятельного существования соответствующей системы знаний;

- без уяснения предмета дисциплины нельзя определить ее содержание, сформулировать задачи, обозначить основные направления развития, определить ее место в системе других дисциплин;

- предмет во многом определяет формы, способы, пределы использования положений дисциплины в определенной сфере общественной практики¹.

Под предметом судебной бухгалтерии в широком смысле понимается все то, чем занимается учебная дисциплина, а именно исследование и разработка теоретических и практических вопросов использования специальных учетно-экономических знаний в конкретных областях юридической деятельности (оперативно-розыскная, следственная, судебная, адвокатская и др.).

Определение собственно предмета судебной бухгалтерии понималось учеными по-разному на отдельных этапах ее развития как учебной дисциплины. Одни рассматривают ее в составе науки о бухгалтерском учете, другие — как раздел криминалистики, третьи — как конгломерат знаний из области бухгалтерского учета и уголовно-процессуального, гражданско-процессуального права². Объяснить это можно тем, что в судебной бухгалтерии объединены два сложных взаимосвязанных объекта, рассматриваемых в данной учебной дисциплине с позиции деятельности юриста в правоохранительных органах. Одним из таких объектов, как уже отмечалось, является бухгалтерский

¹ См.: *Дубоносов Е. С. Судебная бухгалтерия : учеб.-практ. пособие.* М., 2008. С. 18.

² См.: *Судебная бухгалтерия : учебник / под ред. С. П. Голубятникова.* С. 3—4.

учет, связанный со сбором, обработкой и использованием внутренними и внешними пользователями учетной информации. Но данный объект не замыкается только на бухгалтерском учете. Он гораздо шире, так как связан с профессиональной деятельностью учетных работников, которые осуществляют хозяйственный учет с помощью различных его видов: оперативного, статистического, бухгалтерского, налогового, страхового и других видов учета. В данных учета формируются и находят отражение сведения о деятельности экономического субъекта, которые могут использоваться в качестве доказательств по уголовным, гражданским, арбитражным и административным делам. В связи с этим для юристов представляет существенный интерес правовая регламентация и общий порядок профессиональной деятельности учетных работников.

Другой объект судебной бухгалтерии связан с установлением экономических и налоговых правонарушений и выявлением и расследованием преступлений, совершенных с помощью бухгалтерского и налогового учетов. При изучении второго объекта доминирует не экономический, а криминалистический аспект, так как второй объект — это противоправные деяния, совершаемые работниками хозяйствующего субъекта под видом хозяйственных операций, которые могут совершаться на различных этапах учетного процесса, т.е. этот объект предусматривает при его изучении наличие криминалистических знаний. Для юриста в этом случае существенное значение приобретает знание механизма образования специфических следов, которые оставляют подозреваемые, обвиняемые в системе учетной информации, и творческое использование учетно-экономических знаний. Отсюда можно сделать вывод, что в состав предмета судебной бухгалтерии включены лишь те свойства, которые вытекают из учетного процесса и в курсе «Криминалистика» не изучаются¹.

Содержание предмета учебной дисциплины основано на неразрывности двух закономерностей, определяющих специфику курса:

1) объективно существующей взаимосвязи правонарушающего деяния в сфере экономики с документальными данными, отражаемыми в хозяйственном учете, и в первую очередь в бухгалтерском и налоговом учетах;

¹ См.: Дубоносов Е. С. Судебная бухгалтерия : учебник. М., 2010. С. 15.

2) необходимости использования этой взаимосвязи в деятельности правоохранительных, правоприменительных органов и судов по разрешению многообразных юридических конфликтов, споров, рассмотрению уголовных, гражданских, арбитражных и административных дел.

Особое значение в изучении предмета судебной бухгалтерии придается объективным закономерностям, которые позволяют использовать защитные функции учета в юридической практике.

Выделяют четыре группы объективных закономерностей:

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 бухгалтерского учета в юридической практике (оперативно-розыскной, следственной, судебной).

В современном понимании предмета судебной бухгалтерии целесообразно использовать понятие не «защитные функции бухгалтерского учета», а «защитные функции учета», так как под защитными функциями, на наш взгляд, следует понимать именно защитные функции учета, без конкретизации конкретного вида учета.

Если исходить из того, что защитные функции бухгалтерского учета проявляются в способности учета затруднять совершение противоправных деяний (превентивная функция), формировать следы совершенного противоправного деяния в данных бухгалтерского учета (следообразующая функция) и своевременно через систему бухгалтерского учета или ревизионного контроля обнаружить их специфические признаки и следы (охранительная функция)¹, то эти защитные функции имеют отношение не только к бухгалтерскому учету, но и к другим видам хозяйственного учета, например к налоговому. При этом под защитными функциями следует понимать функции, которые обеспечивают охрану имущественных интересов всех хозяйствующих

¹ Судебная бухгалтерия : учебник / под ред. С. П. Голубятникова. С. 6.

субъектов, обладающих правом собственности на материальные и денежные ресурсы¹, т.е. в конечном итоге они обеспечивают безопасность интересов личности, общества и государства.

В учебной литературе по судебной бухгалтерии с конца 1990-х до середины 2000-х гг. рассматривали три защитные функции бухгалтерского учета²:

1) **превентивную (предупредительную) функцию**, связанную с предварительным и текущим финансовым контролем за финансово-экономической деятельностью хозяйственного субъекта и тем самым способствующую затруднению совершения противоправных деяний;

2) **следообразующую функцию**, которая проявляется в формировании следов совершенного противоправного деяния в данных учета. Образующиеся следы в учетных документах противоправного деяния имеют существенное значение для поисковой деятельности и сбора доказательственной информации органами дознания и следствия;

3) **охранительную функцию**, которая связана с обнаружением следов совершенного преступления через последующий финансовый контроль или систему бухгалтерского либо налогового учетов после того, как совершено преступление. Данная функция проявляется путем использования данных учета в деятельности контролирующих и правоохранительных органов по обнаружению экономических и налоговых правонарушений и выявлению, расследованию и доказыванию уже совершившихся экономических и налоговых преступлений. Для следственных работников при срабатывании этой функции появляется возможность прогнозировать способ совершения противоправного деяния, осуществлять целенаправленный поиск его признаков и следов в данных бухгалтерского и налогового учетов.

В настоящее время Е. С. Дубоносов выделяет две самостоятельные защитные функции: превентивную и охранительную, в рамках которой рассматривается следообразующая функция³. Но поскольку следообразующая защитная

¹ Толкоченко А. А., Харabet К. В. Правовая (судебная) бухгалтерия : курс лекций / под ред. Н. А. Петухова. М., 2002. С. 12.

² Судебная бухгалтерия : учебник / под ред. С. П. Голубятникова. С. 6; Дубоносов Е. С., Петрухин А. А. Судебная бухгалтерия : учеб. пособие. М., 2002. С. 14.

³ Дубоносов Е. С. Указ. соч. С. 17.

функция наполнена содержанием, она имеет полное право на самостоятельное существование.

Предмет судебной бухгалтерии помимо объективных закономерностей учета включает и большое количество закономерностей, связанных с разнообразием признаков правонарушающего поведения. Из характеристики события и состава правонарушения судебная бухгалтерия включает в свой предмет лишь те его свойства (учетные либо, наоборот, противочетные, «антиучетные»), которые вытекают из необходимости осуществления нормативного регулирования как собственно учетно-отчетного процесса, так и юридической, процедурной, мыслительно-познавательной социально значимой деятельности.

В связи с этим к предмету судебной бухгалтерии также относятся:

- научная разработка организации и проведения проверок и ревизий, инвентаризаций, бухгалтерских, налоговых, финансово-экономических, технических экспертиз;

- определение перечня вопросов, которые могут ставиться при назначении проверок, ревизий и экспертиз;

- разработка и определение методики взаимодействия оперативных и следственных работников с работниками государственных контролирующих органов, аудиторами и экспертами;

- разработка методики работы юристов с учетной и отчетной документацией — носителями информации, которая может стать доказательством по делу;

- разработка методики исследования документальных записей по учету хозяйственных операций в отдельных отраслях экономики;

- выработка критериев оценки заключения эксперта в зависимости от вида судебно-экономических экспертиз.

Общепризнано, что судебная бухгалтерия развивалась в недрах криминалистики и во многом продолжает обслуживать криминалистические задачи. Однако ни ранее, ни в настоящее время термин «судебный» не связывается только с уголовным судопроизводством или исключительно с судебной деятельностью. Судебная бухгалтерия продолжает исследовать отдельные положения бухгалтерского учета и использует защитные функции учета применительно к юридической деятельности.

1.2. Система методов судебной бухгалтерии

Под методом любой учебной дисциплины понимаются способы исследования явлений, определенный подход к изучению объектов, путь познания и установления истины. Важнейшее значение метода судебной бухгалтерии состоит в выявлении и установлении учетных, экономических и документальных несоответствий как основных форм отклонений в хозяйственной деятельности.

Метод судебной бухгалтерии — совокупность способов и приемов, с помощью которых выявляются признаки противоправной деятельности хозяйствующего субъекта, отраженных в источниках учетной информации, для их последующего использования в правоприменительной деятельности.

В судебной бухгалтерии используются общенаучные и специальные методы.

К *общенаучным методам* относятся анализ, синтез, индукция, дедукция, сравнение, аналогия, моделирование, абстрагирование, системный и функционально-стоимостной анализы и др.

Анализ — мысленное разложение (расчленение) предмета исследования на составные части. С помощью этого метода можно установить или изучить отдельные факты хозяйственной жизни экономического субъекта. Путем анализа движения материальных ценностей на конкретную дату вскрываются хищения и злоупотребления, совершенные конкретными работниками организации. В то же время анализ не дает картины в целом, например в масштабе всего экономического субъекта. Это обеспечивает синтез.

Синтез представляет собой мысленное объединение (соединение) расчлененных (разложенных) анализом частей изучаемого предмета, что позволяет обобщить выявленные факты, отделить типичные факты от случайных, основные — от второстепенных и сделать окончательные выводы.

Индукция — прием исследования, при котором общий вывод о признаках численности элементов объекта делается на основе изучения не всех признаков, а только части элементов данной численности (например, определение ущерба по каждому инвентаризационному периоду).

Дедукция — способ, при котором сначала исследуется состояние объекта в целом, а потом его составных элементов. Например, общая сумма недостачи распределяется

между материально ответственными лицами по периодам ее возникновения.

Сравнение — это способ сопоставления данных бухгалтерского учета, направленный на выявление противоречий, отклонений и нарушений в учетных записях при выявлении и расследовании уголовных дел о хищениях и злоупотреблениях, по поводу которых следователем поставлены вопросы ревизору-бухгалтеру при проведении ревизии по инициативе правоохранительных органов. В зависимости от направленности и цели исследования сравнение может выступать в качестве простого или сложного аналитического приема. С помощью простого аналитического приема ревизор выявляет учетные несоответствия в первичных документах, например отсутствие обязательных реквизитов: даты составления документа, наименования организации, от имени которой составлен документ, подписи или расшифровки подписи лиц, подписавших документ. Сложный аналитический прием представляет собой мыслительный процесс, который позволяет установить несоответствия и отклонения в бухгалтерском или налоговом учете. Это достигается путем сопоставления содержания бухгалтерских и налоговых документов с требованиями положений и инструкций по бухгалтерскому и налоговому учету и отчетности в целях установления их соответствия или несоответствия.

Сложный аналитический прием включает в себя индукцию, когда от знания отдельных фактов и явлений приходят к общим положениям, и дедукцию, когда из общего правила выводят знание об отдельных предметах и явлениях. Применительно к судебной бухгалтерии первый вариант — это документальная проверка в направлении от первичных документов через учетные регистры бухгалтерского учета (журналы-ордера) или налогового учета (аналитические регистры) к сводной отчетности (балансу) либо налоговой декларации; второй вариант — проверка в обратном порядке.

Аналогия — прием научного исследования, с помощью которого познание одних объектов достигается на основе выявления их сходства с другими. Метод аналогии составляет основу моделирования и стандартизации, применяемых в производстве проверок, ревизий и судебно-бухгалтерской экспертизы, например при соблюдении

законодательства в организации и ведении бухгалтерского учета.

Моделирование — прием научного познания, который основывается на замене объекта на его аналог, модель, которая содержит существенные черты оригинала. В судебной бухгалтерии применяются стандарты (модели) проведения проверок и исследований фактов хозяйственной жизни экономического субъекта.

Системный анализ в судебной бухгалтерии используется для оценки поведения объекта как системы со всеми факторами, которые влияют на его функционирование (например, материальный ущерб организации, нанесенный действиями ее работников в результате присвоения имущества, принадлежащего экономическому субъекту).

Функционально-стоимостной анализ — изучение объектов на стадии инженерной подготовки или технологической организации производства. Например, определение ущерба от некачественного проектирования и выполнения строительно-монтажных работ.

К специальным методам судебной бухгалтерии относятся способы и приемы, с помощью которых выявляются учетные, документальные и экономические несоответствия финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта: 1) расчетно-аналитические; 2) учетные (метод бухгалтерского анализа); 3) документальные и 4) обобщение и реализация результатов проверок, ревизий и экспертизы.

В группу **расчетно-аналитических приемов** входят экономический анализ, статистические расчеты, экономико-математические методы.

Экономический анализ — это система приемов, с помощью которых определяется оценка всесторонней деятельности экономического субъекта, раскрываются причинные связи, обусловившие конфликтные ситуации в фактах хозяйственной жизни и хозяйственных процессах, которые стали объектами внимания правоохранительных органов. В последние годы экономический анализ используется правоохранительными органами как доказательная база, в основе которой лежат бухгалтерские документы, при выявлении преднамеренного и фиктивного банкротства.

Статистические расчеты — приемы, с помощью которых можно определить величины и качественные характеристики фактов хозяйственной жизни и хозяйственных

процессов, которые не содержатся в исходной экономической информации (бухгалтерской отчетности, первичных документах по заработной плате и др.). При помощи этих расчетов можно рассчитать, например, коэффициенты использования оборудования и производственных мощностей, ритмичность поставок товаров покупателям согласно составленным договорам.

Экономико-математические методы применяются при установлении влияния управленческих и производственных факторов на результаты финансово-хозяйственной деятельности с целью оптимизации деятельности экономического субъекта (системы управления, производственной структуры, финансового результата и объема выпуска продукции с дальнейшим прогнозированием производственных возможностей на кратко-, средне- и долгосрочную перспективу). Применяются эти методы в случаях, когда другими способами определить тесноту связей факторов невозможно.

Метод бухгалтерского анализа основан на использовании контрольных функций элементов метода бухгалтерского учета, к которым относятся:

- **документация** — отражение в данных бухгалтерского учета фактов хозяйственной жизни экономического субъекта;

- **счета бухгалтерского учета** — способ кодирования, учета и группировки однородных фактов хозяйственной жизни, активов, обязательств, источников финансирования деятельности экономического субъекта, доходов и расходов;

- **двойная запись** — способ отражения информации, при котором каждый факт хозяйственной жизни записывается одновременно на двух взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета в одинаковой сумме;

- **инвентаризация** — проверка фактического наличия материальных ценностей, денежных средств и обязательств экономического субъекта и сопоставление полученных данных о них с данными бухгалтерского учета с целью установления достоверности учетных показателей (проверка и документальное подтверждение наличия имущества и обязательств, их состояния и оценка), а также устранения возможных расхождений;

- **оценка** — формирование стоимости объектов бухгалтерского учета, с помощью которой измеряется величина каждого объекта или их групп для целей текущего учета;

— **калькуляция** — способ определения стоимости хозяйственных средств, затрат на их приобретение и сооружение, издержек производства, а также затрат на реализацию продукции, товаров, работ и услуг;

— **баланс** — способ периодического отражения состояния активов, обязательств и источников финансирования на определенную дату;

— **отчетность** — единая система бухгалтерских данных об имущественном и финансовом положении экономического субъекта, а также о результатах его деятельности за отчетный период. Составляется бухгалтерская отчетность на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам на конкретную дату.

Судебно-следственная и экспертная практика показывает, что из перечисленных методов бухгалтерского учета преступники чаще всего используют документацию и инвентаризацию, так как они наиболее доступны для фальсификации фактов хозяйственной деятельности, что приводит к искажению бухгалтерской отчетности.

Метод бухгалтерского анализа — один из самых распространенных методов судебной бухгалтерии, так как с его помощью выявляются учетные несоответствия и отклонения от нормальной хозяйственной деятельности экономического субъекта. В основе этого метода лежит взаимосвязь всех элементов метода бухгалтерского учета, их адекватное изменение при искажении (фальсификации) каждого из них.

Документальные приемы и способы являются приемами документального анализа, который широко используется в судебной бухгалтерии не только ревизорами, специалистами, экспертами, адвокатами, но и сотрудниками правоохранительных органов (дознавателями, следователями, прокурорами, судьями).

Метод документального анализа построен на комплексной экономической и юридической оценке документов как материальных носителей информации о негативных отклонениях, имеющих в финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта. С его помощью выявляются документальные несоответствия, которые проявляются в виде противоречий в содержании отдельного документа или документов, отражающих один и тот же факт (операцию) либо взаимосвязанные факты (операции) деятельно-

сти экономического субъекта, в содержании учетных документов, отражающих однородные факты его деятельности.

Наиболее распространенными способами выявления документальных несоответствий и получения доказательств с использованием документального материала являются следующие приемы и способы документального анализа.

1. Проверка отдельного документа включает в себя формальную, нормативную и арифметическую проверку.

Формальная проверка, или внешний осмотр документа, включает в себя соблюдение установленной формы документа, изучение и сопоставление его реквизитов.

Нормативная проверка — изучение содержания отраженного в документе факта хозяйственной жизни с точки зрения ее соответствия действующим нормативным актам, правилам, инструкциям, ГОСТам, ОСТам, ТУ, нормам расхода сырья и материалов, размеру налогов и т.п. и целесообразности ее проведения.

Арифметическая проверка состоит в установлении правильности подсчетов итоговых сумм, сделанных в документе. С ее помощью выявляются арифметические несоответствия между отдельными и итоговыми суммами.

2. Методы исследования документов, отражающих один и тот же факт или взаимосвязанные факты хозяйственной деятельности экономического субъекта. К ним относятся:

— **метод встречной проверки** — сопоставление разных экземпляров одного и того же документа, находящихся в разных отделах, подразделениях одного и того же экономического субъекта, или в экономическом субъекте и на руках отдельных граждан, или в различных взаимосвязанных экономических субъектах (продавец и покупатель). С помощью данного метода устанавливаются признаки хищений, злоупотреблений, совершаемых путем исправления данных в отдельных экземплярах документа, составления подложных и замены ими подлинных документов;

— **метод взаимного контроля** состоит в сопоставлении нескольких документов, прямо или косвенно отображающих проверяемый факт (операцию) хозяйственной деятельности одного или нескольких взаимосвязанных экономических субъектов. Этот прием является одним из наиболее эффективных методов проверки документов, но в то же время он более трудоемкий, так как требует в ряде случаев

сопоставления нескольких прямо или косвенно взаимосвязанных документов, находящихся порой на разных территориях и в разных местностях. С помощью этого метода решается очень важная задача — моделирование утраченного или искаженного документа, что позволяет следственным органам проводить целенаправленную работу по установлению фактов хищений, злоупотреблений и определения круга лиц, причастных к их совершению.

3. Методы проверки документов, отображающие однородные факты хозяйственной деятельности экономического субъекта, включают в себя:

- **метод восстановления учетных записей по документам,** который заключается в приведении бухгалтерского и складского хозяйства в соответствие с требованиями нормативных актов, регламентирующих хозяйственную деятельность и ведение бухгалтерского учета. Частными приемами данного метода являются восстановление количественного учета как способ выявления злоупотреблений и хищений и контрольное сличение остатков как способ выявления бестоварных операций;

- **обратную калькуляцию или контрольный пересчет готовых изделий в сырье.** Данный метод позволяет изучить направления предстоящего поиска фактов хищений и злоупотреблений при списании и расходовании сырья, полуфабрикатов, помогает установить лиц, причастных к этим хищениям и злоупотреблениям, создает благоприятные условия для последующей ревизионной работы. Обратная калькуляция обычно эффективно используется на хозяйствующих субъектах общественного питания, где проверка ограничивается контролем за ценообразованием;

- **хронологический анализ** хозяйственных операций, применяемый для выявления различных отклонений от нормального оборота ценностей, чаще всего превышения расхода определенных ценностей над их приходом за определенный промежуток времени;

- **сравнительный анализ,** который заключается во взаимном сопоставлении по различным показателям ряда документов, отражающих аналогичные операции. Объектом сопоставления могут быть реквизиты документов однотипных операций, например даты составления документов, количество товара, отпущенного со склада по документу в сопоставлении с имевшимся фактическим остатком. Дан-

ный метод применяется в основном для поиска первичных сведений о фактах возможных злоупотреблений;

— **приемы фактического контроля финансово-хозяйственных операций.** К ним относятся: выборочная инвентаризация, проверка фактического состояния хозяйственных средств, отраженных в документе, осмотр, обследование, контрольный запуск сырья и материалов в производство, контрольная закупка, контрольные обмеры фактически выполненных объемов работ, анализ качества сырья, материалов и готовой продукции, получение письменных объяснений, составление письменных справок и направление запросов;

— **обобщение и реализацию результатов проверок, ревизий и экспертизы,** охватывающие группировку недостатков по периодам возникновения, аналитическую группировку, систематизированное изложение результатов в актах проверок и заключении эксперта, реализацию результатов проверок, ревизий и экспертизы.

Все методы применяются в судебной бухгалтерии уполномоченными на то субъектами с помощью определенных правовых процедур. Они постоянно совершенствуются, так как изменяется и наполняется новым содержанием ее предмет.

1.3. Правовые основы судебной бухгалтерии

В юридической литературе под правовой основой понимают находящуюся в постоянном движении систему юридического нормативного регулирования, включающую в себя процесс создания правовых норм и процесс их действия¹.

Правовая основа судебной бухгалтерии — это фундаментальная часть нормативного регулирования возникающих в ней общественных отношений, складывающихся при использовании специальных учетно-экономических знаний контролирующими и правоохранительными органами, которые, будучи урегулированными нормами права, приобретают устойчивость и стабильность, осуществляются строго в соответствии с выраженной в этих нормах госу-

¹ См.: Алексеев С. С. Общая теория права. М., 1981. Т. 1. С. 289; Тихомиров Ю. А. Теория закона. М., 1982. С. 74.

дарственной волей в рамках должного поведения субъектов правового общения.

Правовую основу судебной бухгалтерии составляет многоуровневая, иерархически выстроенная система источников. Она распространяет свое действие на все экономические субъекты, находящиеся на территории РФ, которая состоит из источников хозяйственного учета (бухгалтерского, налогового, бюджетного и других видов учета), а также источников различных отраслей права, связанных с выявлением, предупреждением финансово-экономических правонарушений и с выявлением расследований экономических и налоговых преступлений.

Первый уровень — законодательный. Среди законов основным является *Конституция РФ*, ч. 1 ст. 15 которой определяет, что Конституция РФ имеет высшую юридическую силу, прямое действие и применяется на всей территории РФ.

Согласно ст. 71 Конституции РФ к ведению Российской Федерации относятся:

- установление основ федеративной политики в области экономического развития страны;
- установление правовых основ единого рынка; финансовое, валютное, кредитное регулирование, денежная эмиссия, основы ценовой политики, федеральные экономические службы, включая федеральные банки;
- федеральный бюджет, федеральные налоги и сборы;
- стандарты, эталоны, официальный статистический и бухгалтерский учет.

Законодательные акты РФ делятся на внутригосударственные и международные правовые.

1. К числу *внутригосударственных актов судебной бухгалтерии*, регулирующих первый объект, т.е. бухгалтерский учет как профессиональную деятельность учетных работников, относятся:

- Закон № 402-ФЗ;
- БК РФ;
- Федеральный закон от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»;
- НК РФ, в гл. 25 которого законодательно урегулирована необходимость формирования самостоятельного вида учета — налогового. Хотя законодатель использует понятие «налоговый учет» только в отношении налога на при-