

Министерство внутренних дел Российской Федерации

Белгородский юридический институт

Кафедра криминалистики

Регистрационный № 03096156

Инвентарный №

УТВЕРЖДАЮ

Начальник БелЮИ МВД России

генерал-майор милиции

Л.Т. Бородавко

«24» июня 2009 года

## ОТЧЕТ

О НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКОЙ РАБОТЕ ПО ТЕМЕ:

«Бухгалтерские документы как источник доказательств в уголовном  
судопроизводстве»  
(заключительный)

Учебное пособие

(вид работы)

(п. 29 Плана научной деятельности БелЮИ МВД России на 2009 г.)

Отчет обсужден и одобрен на  
заседании кафедры  
протокол № 10 от «4» июня 2009 г.

Отчет обсужден и одобрен на  
заседании ученого совета  
протокол № 12 от «23» июня 2009 г.

Белгород – 2009

Исполнитель НИР:

Доцент кафедры криминалистики  
к.эконом.н., доцент, подполковник милиции  
Чиненов Е.В.

Введение.....	стр.3
Глава 1. Использование информации бухгалтерских документов в доказывании экономических преступлений	
1.1.Закономерности возникновения и выявления в документах информации об экономических преступлениях.....	стр.8
1.2.Использование документов бухгалтерского учета в доказывании экономических преступлений.....	стр.16
1.3.Методы изучения информации бухгалтерских документов в правоприменительной деятельности.....	стр.19
Глава 2. Специализированные исследования документов и учетно-экономической информации	
2.1.Организация проведения и оценка результатов документальной ревизии, проводимой по инициативе правоохранительных органов.....	стр.29
2.2.Судебно-бухгалтерская экспертиза.....	стр.39
Заключение.....	стр.45
Список использованных источников и литературы.....	стр.47
Приложения.....	стр.50

## Введение

Переход к рыночной экономике создал в обществе совершенно новые для нашей страны экономические отношения. Прежде всего, это связано с разгосударствлением собственности и появлением довольно значительного слоя частных собственников. Это нашло отражение в формировании большого числа коммерческих организаций различных форм собственности – акционерные общества, общества с ограниченной и полной ответственностью, предприниматели без образования юридического лица и некоторые другие. Остались и государственные предприятия.

Предприятия любых форм собственности имеют право заниматься коммерческой деятельностью не только внутри страны, но и на внешнем рынке. Сфера регулирования государством коммерческой деятельности значительно сокращена. Как правило, государство регулирует только поступление налогов и других обязательных платежей в бюджет и внебюджетные фонды, расходование бюджетных средств, осуществляет таможенный и валютный контроль. Проведение такой политики благоприятно сказалось на насыщении товарного рынка, открыло возможности для привлечения передовых технологий и инвестиций из-за рубежа<sup>1</sup>.

Вместе с тем, новые экономические отношения в обществе имеют не только позитивные, но и негативные последствия. В частности появились новые виды экономических преступлений. В настоящее время значительное распространение получила незаконная предпринимательская деятельность, широко распространено уклонение от уплаты налогов и таможенных платежей; в широких масштабах осуществляется легализация незаконно получаемых доходов, в том числе и с активным использованием для этого возможностей финансово-кредитной сферы; идет массовый вывоз валютных средств за границу, без последующего возвращения. Нарастают свою мощь, в том числе и финансовую, организованные преступные группы. Значительно усложнился процесс доказывания преступной деятельности, в том числе и по причине слабой

---

<sup>1</sup> См.: Бакаев А.С. Регулирование бухгалтерского учета в России (Вопросы теории и практики): Автореф. дис. ... к-та эконом. наук. – Москва, 2005. – 26 с.

защищенности свидетелей и потерпевших, а порой и лиц, ведущих дознание и предварительное следствие<sup>2</sup>.

В этих условиях, перед работниками правоохранительных органов встала проблема эффективного противодействия преступникам, в том числе и в сфере экономики.

Следует отметить, что в бухгалтерской информации в скрытом, неявном виде отражается процесс взаимодействия преступной деятельности с экономической и финансовой деятельностью организации. Другими словами в бухгалтерской информации и документации отражаются признаки преступлений. Поэтому необходимо выявление этих признаков.

Проявляются такие признаки в виде различных противоречий, которые требуют установления, фиксации и использования в качестве доказательств.

При этом мы исходим из следующего:

1. Преступления в сфере экономики как правило связаны с деятельностью юридических лиц. Эта связь проявляется в том, что преступления совершаются обычно в процессе или под видом текущих хозяйственных операций организаций и учреждений.

2. В соответствии с действующим законодательством, все юридические лица обязаны вести бухгалтерский учет. Бухгалтерский учет предполагает сплошное, непрерывное и взаимосвязанное отражение хозяйственных операций в системе счетов бухгалтерского учета. По данным записей на счетах формируется бухгалтерская, а нередко и статистическая отчетность. Основанием для записей на счетах бухгалтерского учета служат только документы, в которых имеется информация о том, когда, где, по чьему разрешению и кем совершена хозяйственная операция, а также ее содержание.

3. Следовательно, преступная деятельность должна отразиться в бухгалтерской информации (документах, записях на счетах и в отчетности) наряду с обычной хозяйственной деятельностью.

Отсюда предметом и задачами исследования явились:

---

<sup>2</sup> См.: Шаропов С. Основные проблемы борьбы с организованными преступными посягательствами на государственное и общественное имущество в условиях формирования многоукладной экономики (Криминол. аспект): Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – Москва, 2005. – 64 с.

- возможности бухгалтерской документальной информации для установления закономерностей механизма преступной деятельности в сфере экономики;

- закономерности возникновения информации об обстоятельствах преступлений в сфере экономики в бухгалтерских документах, записях и отчетности;

- закономерности выявления и собирания этой информации, исследования, оценки и использования в качестве доказательств.

Цель исследования состоит в изучении методики доказывания экономических преступлений посредством использования бухгалтерских документов.

В первой главе нами рассмотрены закономерности отражения и выявления в бухгалтерской информации и документации признаков преступлений. Основным здесь является использование защитных функций бухгалтерского учета, в связи с тем, что именно они позволяют выявить документы, содержащие признаки подлога и указывающие на совершение преступления. Такие документы по действующему уголовно-процессуальному законодательству являются доказательствами. По нашему мнению, анализ бухгалтерской документации и отчетности и оценку возможностей для совершения преступления должен делать оперативный работник подразделения по борьбе с экономическими и налоговыми преступлениями или следователь исходя из специфики сложившейся ситуации, имеющихся документальных доказательств и заключения специалиста в сфере экономики.

Выявление противоречий в учетных записях и документах, установление способа совершения преступления и размера причиненного ущерба лучше поручать специалисту. Данному аспекту посвящена вторая глава дипломной работы, в которой рассматриваются такие две основные и наиболее часто встречающиеся формы привлечения специалиста и его знаний, как документальная ревизия и судебно-бухгалтерская экспертиза. Именно ревизии и экспертизы позволяют доказать экономическое или налоговое преступление. Криминалистическую оценку выявленных специалистом противоречий в

документах, а также их использование как доказательства в соответствии с нормами уголовно-процессуального законодательства должен делать оперативный работник или следователь.

# Глава 1. Использование информации бухгалтерских документов в доказывании экономических преступлений

## 1.1. Закономерности возникновения и выявления в документах информации об экономических преступлениях

Известно, что в практической деятельности по раскрытию и расследованию преступлений в сфере экономической деятельности, субъект расследования нередко обращается к бухгалтерской информации с целью поиска следов преступления, информирующих об обстоятельствах последнего. Это свидетельствует том, что в бухгалтерской информации отражаются такие следы. Однако их поиск осуществляется эмпирическим путем. Попытаемся ответить на вопрос - существуют ли какие-либо закономерности отражения преступной деятельности в бухгалтерской информации.

Для этого, прежде всего, необходимо исследовать, в чем заключается сущность бухгалтерского учета.

Дискуссия по этому вопросу в специальной литературе велась достаточно давно. Определения предлагались различные. Наиболее точное определение, на наш взгляд, дано профессорами В.Ф. Палием и Я.В. Соколовым: «Бухгалтерский учет есть одна из систем наблюдения, регистрации, группировки, сводки, анализа и передачи информации о фактах хозяйственной жизни, созданная для управления хозяйственными процессами»<sup>3</sup>.

Какое же значение имеет данное определение сущности бухгалтерского учета для криминалистического учения о закономерностях отражения преступной деятельности? Очевидно, что бухгалтерский учет как система наблюдения и регистрации фактов хозяйственной жизни будет способна отразить и зафиксировать следы преступной деятельности только в том случае, если последняя взаимодействует с хозяйственной деятельностью. При этом мы разделяем точку зрения профессоров С.П. Голубятникова и М.К. Каминского о том, что: «Как и любой другой процесс материального мира, преступление предполагает совокупность изменений среды, ему предшествующих, им вызываемых, после него остающихся. ...Познать его удастся лишь тогда, когда с

---

<sup>3</sup> См.: Палий В.Ф., Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерского учета. М., 1979. С. 26.

помощью совокупности средств, определяемых законом, возможно обнаружить, исследовать и использовать для построения доказательственной системы изменения среды, так или иначе связанные с процессом преступления».<sup>4</sup>

Рассмотрим, закономерно ли отражение преступной деятельности в бухгалтерской информации. Для этого необходимо иметь представление о методе бухгалтерского учета, т.е. о способах наблюдения, регистрации, группировки, сводки, анализа и передачи информации о фактах хозяйственной жизни.

Наблюдение за фактами хозяйственной жизни и их регистрация в бухгалтерском учете осуществляется с помощью документации<sup>5</sup>. Факты хозяйственной жизни в бухгалтерском учете предстают в виде хозяйственных операций, под которыми понимаются операции вызывающие изменения в составе средств предприятия, их размещении, источниках и назначении этих средств.

В современной научной литературе по теории бухгалтерского учета документация, как элемент метода бухгалтерского учета получила следующее, на наш взгляд, наиболее полное, определение: «... это способ сплошного и непрерывного отражения хозяйственных операций с целью получения о них данных, требующихся для ведения текущего бухгалтерского учета и контроля за ними».<sup>6</sup>

Под документом в теории бухгалтерского учета понимается: «Письменное свидетельство действительного совершения хозяйственной операции, а также права на ее совершение».<sup>7</sup>

Согласно Закону о бухгалтерском учете все записи в бухгалтерском учете производятся только на основании письменных свидетельств совершения этих операций (документов). При этом записи совершившихся хозяйственных операций, в бухгалтерском учете ведутся непрерывно и сплошным порядком.

Отсюда следует вывод, что любая хозяйственная операция, в том числе и противоправная, совершенная в процессе хозяйственной деятельности

---

<sup>4</sup> См: Голубятников С.П., Каминский М.К. Криминалистика и экономическая информация//Труды Горьковской высшей школы МВД СССР, 1976. Вып. 7. С. 49.

<sup>5</sup> См.: Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия. – Москва «Юридическая литература», 2007. – 425 с.

<sup>6</sup> См: Голубятников С.П. и др. Основы судебной бухгалтерии. – Н.Новгород: Нижегород. ВШ МВД России, 1994. – 263 с.

<sup>7</sup> См.: Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета. М., Финансы, 2005. С. 183.

юридического лица, при соблюдении требований к ведению бухгалтерского учета, с неизбежностью будет оформлена документом, т.е. письменным свидетельством.

Однако документы могут оказаться не только доброкачественными, но и недоброкачественными. Заслуга наиболее полной классификации документов с точки зрения отражения преступной деятельности принадлежит профессору Голубятникову С.П., который классифицирует все документы по качественным признакам на две группы: полноценные и неполноценные. В свою очередь неполноценные документы подразделяются им на три подгруппы:

- 1) неправильно оформленные;
- 2) отражающие незаконные операции;
- 3) отражающие вымышленные операции.

Под неправильно оформленными документами он понимает документы, в которых:

- а) отсутствуют необходимые реквизиты или недооформленные;
- б) документы имеющие ненадлежащие реквизиты или ненадлежащим образом оформленные;
- в) документы, имеющие лишние реквизиты, наличие которых не обусловлено характером документируемой хозяйственной операции.<sup>8</sup>

Документы, которыми оформлены незаконные или вымышленные операции, необходимы для придания видимости законности этих операций. Такие документы можно отнести к подложным. Профессор Голубятников С.П. классифицирует подложные документы по следующим основаниям:

- 1) фальсифицированные (материальный подлог);
- 2) содержащие заведомо ложные сведения (интеллектуальный подлог);
- 3) комбинированные (интеллектуальный и материальный подлог).<sup>9</sup>

Данная классификация имеет важное значение для характеристики преступной деятельности и построения на этой основе методических рекомендаций по выявлению преступлений и их расследованию. Однако, поскольку документация является лишь одним из взаимосвязанных элементов

---

<sup>8</sup> См.: Голубятников С.П., Кравченко Ю.М., Меджевский А.А. Основы судебной бухгалтерии. Нижний Новгород, 1994. С.18

<sup>9</sup> См.: Там же. С. 20

метода бухгалтерского учета, то использование недоброкачественных (неполноценных) документов вызовет противоречия с другими элементами метода бухгалтерского учета, и, прежде всего, с инвентаризацией. В результате недоброкачественные документы закономерно могут быть выявлены.

Следует отметить, что преступная деятельность отражается не только в документах, имеющих подлоги, но и во вполне доброкачественных документах. Это объясняется тем, что все хозяйственные операции любого юридического лица взаимосвязаны между собой и эта связь отражается в документах первичного учета<sup>10</sup>. Таким образом, преступная деятельность под видом или в процессе хозяйственных операций обязательно отразится в документах, которыми оформлены эти операции. Поэтому иногда и само отсутствие необходимого документа является признаком преступной деятельности<sup>11</sup>. Приведем некоторые примеры, иллюстрирующие сказанное<sup>12</sup>.

Заведующий складом материалов совершал хищение материальных ценностей. Маскировку он осуществлял путем дописки в свой экземпляр накладной материалов, которые он фактически со склада не отпускал. В этом случае признаки преступления остаются в документах первичного учета - накладных на отпуск материалов на сторону. На рис. 1 и 2 приведены экземпляры одной и той же накладной, но на рис. 1 - экземпляр получателя материалов, а на рис. 2 - экземпляр склада<sup>13</sup>.

---

<sup>10</sup> См.: Леханова Е.С. Криминалистический анализ учетного процесса в методике выявления и расследования преступлений: Автореф. дис. ... к-та юрид. наук. – Н.Новгород, 2006. – 23 с.

<sup>11</sup> См.: Андреев А., Гордейчик С. Понятие последствий преступлений в сфере экономической деятельности // Российская юстиция. – 2007. - № 7. – С. 43.

<sup>12</sup> Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия. – Москва «Юридическая литература», 2007

<sup>13</sup> Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия. – Москва «Юридическая литература», 2007



Как видно из рис. 2 - в экземпляре склада дописаны материалы, которые фактически получателю не выдавались - пластик в количестве двух квадратных метров. Указанный пластик, заведующий складом спишет на основании экземпляра склада со своего подотчета. Таким образом, будет создан источник хищения.

В данном случае документ является объектом контроля. На рис.3 приведен приказ коммерческой организации по штатному расписанию<sup>16</sup>.

ОАО "Окская торговая ассоциация"

ПРИКАЗ N            от 30.06.95

Ввести с 01.07.95г. следующее штатное расписание:

№п\п	Должность	Кол-во ед.	Оклад	Сумма
1	Президент	0.5	200000=	100000=
2	Вице-президент	0.5	200000=	100000=
3	Администратор	1	100000=	100000=
4	Гл. бухгалтер	0.5	200000=	100000=
5	Зам. гл. бухгалтера	1	80000=	80000=
6	Зав. складом	1	100000=	100000=
7	Агент по снабжению	1	100000=	100000=
8	Кладовщик	1	330000=	330000=
9	Продавец	5	21850=	109250=
10	Автомеханик	1	100000=	100000=
11	Водитель	2	100000=	100000=
ИТОГО:		14.5		1319250=


Президент  В.Е. Кудрявцев

Рис.3 Приказ по штатному расписанию<sup>17</sup>

Из этого приказа видно, что оклад кладовщика составляет 330 тыс. рублей, а заведующего складом - 100 тыс. рублей. Значительно ниже среднего уровня, на период действия штатного расписания, оклады и по другим должностям. Этот документ указывает на признаки налогового преступления. В частности

<sup>16</sup> Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия. – Москва «Юридическая литература», 2007

<sup>17</sup> Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия. – Москва «Юридическая литература», 2007

установленная официально низкая оплата труда приведет к недоплатам в Пенсионный фонд, и неполному обложению реальных доходов налогом. Это связано с тем, что реально работники предприятия получают неучтенные доходы из так называемой «черной кассы». Источники «черной» кассы могут быть самыми различными. Подробнее этот вопрос исследован во второй главе. В данном случае документ является не объектом, а средством контроля<sup>18</sup>.

Иногда признаком преступления является отсутствие необходимого документа. Так, в ООО «Р-ЛТД» в затраты, связанные со сбытом продукции, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль, были включены расходы по оплате пуско-наладочных работ оборудования, изготовленного и реализованного мясокомбинатам различных городов страны. Налоговый инспектор при проверке правильности исчисления налогооблагаемой прибыли обратил внимание на то, что документов, подтверждающих выполнение пуско-наладочных работ нет. Однако суммы перечисленные на имя одной из московских фирм, за якобы выполненные ею пуско-наладочные работы по установке выпускаемого ООО оборудования, полностью списаны на затраты по его реализации. Причем деньги были перечислены на расчетный счет московской фирмы, который находится в одном из банков прибалтийского государства. Проведенная в дальнейшем налоговой полицией встречная проверка показала, что на всех двадцати двух мясокомбинатах оборудование полученное от ООО было установлено их собственными силами без привлечения вышеназванной московской фирмы. Так было выявлено преступление, предусмотренное статьей 199 УК «Уклонение от уплаты налогов с организаций»<sup>19</sup>.

Таким образом, первая закономерность отражения преступной деятельности в бухгалтерской информации обусловлена сплошным и непрерывным документированием хозяйственных операций и логической взаимосвязью последних, т.е. элементом метода бухгалтерского учета - документацией. Проявляется эта закономерность в нарушении логической взаимосвязи элемента

---

<sup>18</sup> Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия. – Москва «Юридическая литература», 2007

<sup>19</sup> См.: Расследование преступлений в сфере экономики / Под ред. И.Н. Кожевникова. – М.: Спарк, 2004. – 415 с.

метода бухгалтерского учета - документация с другими элементами метода, такими как инвентаризация, счета, отчетность<sup>20</sup>.

Элемент метода бухгалтерского учета «документация» детерминирует отражение в бухгалтерской информации таких сведений об обстоятельствах преступления, как время и место совершения преступления, круг причастных лиц, сумму ущерба, а иногда - способ совершения и признаки умысла.

Под бухгалтерской информацией мы понимаем информацию о фактах хозяйственной жизни юридического лица, формируемую на основе метода бухгалтерского учета.

Следует отметить, что по Российскому законодательству все юридические лица обязаны вести бухгалтерский учет<sup>21</sup>.

---

<sup>20</sup> Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия. – Москва «Юридическая литература», 2007

<sup>21</sup> См: Закон РФ «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. // Собрание законодательства РФ. – 1996. - № 48. – ст. 5369.

## 1.2.Использование документов бухгалтерского учета в доказывании экономических преступлений

Бухгалтерские документы занимают значительное место в процессе раскрытия и расследования отдельных видов преступлений, прежде всего – в отношении преступлений в сфере экономики (раздел VIII УК РФ)<sup>22</sup>.

Их роль весьма многообразна. Во-первых, указанные документы всех категорий (первичные, регистры, отчетность) являются предметом исследования документальных ревизий по поручению органа дознания, судебно-бухгалтерских и некоторых других экспертиз, например товароведческой (ст.195-207 УПК РФ).

Во-вторых, с помощью бухгалтерских данных может быть установлена истина по уголовному либо гражданскому делу, хозяйственному спору и выяснены обстоятельства, имеющие существенное значение, когда они (документы) в качестве доказательств (ст. 81, 84 УПК РФ, гл.6 ГПК, гл. 6 АПК РФ) предъявляются обвиняемым, подозреваемым, свидетелям, ответчикам при выполнении отдельных следственных и судебных действий (проводимых, в том числе с участием специалиста-бухгалтера) либо непосредственно исследуя следователем или судом в ходе осмотра (ст. 177, 194, 284, 287 УПК РФ), а так же оглашаются в суде (ст.285 УПК РФ)<sup>23</sup>.

На этапе, предшествующем возбуждению уголовного дела, сведения, содержащиеся в бухгалтерских документах, могут стать предметом доследственной проверки, оперативно-розыскных мероприятий органов дознания и, в конечном счете, послужить основанием для возбуждения уголовного дела (ст. 140 УПК РФ).

На основе рассмотренной нами классификации документов можно сформулировать основные требования, предъявляемые к доброкачественным (полноценным) документам, несоблюдение которых может рассматриваться как признак противоправных действий<sup>24</sup>.

---

<sup>22</sup> См.: Криминалистика: Расследование преступлений в сфере экономики: Учебник / Под ред. проф. В.Д. Грабовского, доц. А.Ф. Лубина. – Н.Новгород: Нижегород. академия МВД России, 2005. – 400 с.

<sup>23</sup> См.: Корухов Ю.Г. Криминалистическая диагностика при расследовании преступлений. – М.: Норма-Инфра-М, 2008. – 284 с.

<sup>24</sup> См.: Голубятников С.П. и др. Основы судебной бухгалтерии. – Н.Новгород: Нижегород. ВШ МВД России, 1994. – 263 с.

1.Формальное требование – документ должен быть составлен по установленной форме и иметь необходимые реквизиты.

2.Требование законности – документ должен отражать законную по содержанию операцию.

3.Требование действительности – документ должен отражать реально совершенную операцию.

4.Требование своевременности составления – документ должен быть составлен в момент совершения операции либо непосредственно после ее окончания.

Полноценные документы должны полностью отвечать требованиям, изложенным выше (реквизитам), быть правильно и своевременно оформленными и содержать законные по содержанию и действительно совершенные операции.

Документы, в которых отсутствует хотя бы одно из предъявляемых требований, признаются неполноценными (недоброкачественными)<sup>25</sup>.

При этом несоответствия могут проявляться:

1) в нарушениях взаимосвязи между элементами метода бухгалтерского учета (например, расхождение данных о количестве израсходованных материалов в калькуляции себестоимости единицы продукции и документальных данных отпуска материалов на изготовление продукции);

2) в отклонениях от обычного порядка отражения хозяйственной деятельности в одном из элементов метода бухгалтерского учета (например, противоречия между первичными и сводными документами по суммам);

3) в нарушениях техники проведения учетной работы (например, мнимое исправление ошибочных записей).

Вышеназванные учетные несоответствия могут возникнуть в результате грубых нарушений правил бухгалтерского учета, которые чаще всего бывают в следующих формах:

1) Полное или частичное неотражение хозяйственной деятельности в учете.

2) Отражение вымышленной хозяйственной деятельности.

---

<sup>25</sup> См.: Голубятников С.П., Дубровин В.А. Использование экономического анализа при расследовании преступлений. – М.: Юридическая литература, 1981. – 119 с.

Подложные документы приобщаются к делу в качестве вещественных доказательств (ст.74,81,84 УПК РФ).

Таким образом, бухгалтерские документы выступают в качестве доказательств (в том числе и вещественных) по уголовным делам<sup>26</sup>.

Кроме того, они являются источником получения новых (прямых и косвенных) доказательств; их содержание помогает воссоздать «картину» правонарушения или преступления и выявить лиц, его совершивших, а также установить иные обстоятельства, подлежащие доказыванию.

---

<sup>26</sup> Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия. – Москва «Юридическая литература», 2007

### 1.3. Методы изучения информации бухгалтерских документов в правоприменительной деятельности

Все замаскированные преступления, связанные с экономической сферой человеческой жизнедеятельности, вызывают различные несоответствия в бухгалтерской и иной документации. Несогласия обнаруживаются с помощью специальных исследований. Проявляются они в разнообразных формах. Во многих случаях их признаком становятся определенные особенности в документальном оформлении хозяйственных операций, которые принято называть формами отражения хищений в данных учета<sup>27</sup>.

Эти своеобразные следы преступлений подразделяют на три группы<sup>28</sup>:

1. Особенности и противоречия в содержании отдельного документа.
2. Несогласие в содержании нескольких взаимосвязанных документов.
3. Отклонения от обычного порядка движения ценностей, получившие отражение в учетных данных.

Для выявления их применяют соответственно<sup>29</sup>:

- методы исследования отдельного бухгалтерского документа;
- методы исследования нескольких взаимосвязанных документов;
- методы исследования документов, отражающих однородные операции.

Совокупность приемов, входящих в эти три группы и образует, в основном, методику выявления признаков преступлений по бухгалтерским документам<sup>30</sup>.

Несмотря на существенные различия, все эти способы имеют и общие черты. Они представляют собой методы документального исследования. Суть их состоит в анализе сведений, полученных из содержания учетных документов и записей.

Как подтверждает практика, бухгалтерские и другие учетные документы являются важным источником сведений о преступлениях против собственности и в

<sup>27</sup> См.: Судебная бухгалтерия / Под ред. С.П. Голубятникова. – М.: Юридическая литература, 1998. – 368 с.

<sup>28</sup> См.: Голубятников С.П., Целищев А.Я. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы. – М.: ВЮЗШ, 1990. – 204 с.

<sup>29</sup> См.: Там же.

<sup>30</sup> Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия. – Москва «Юридическая литература», 2007

соответствии с законом используются в качестве доказательств по уголовному делу<sup>31</sup>.

С целью выявления и раскрытия преступлений, совершаемых с использованием документов, работниками ОБЭП и ОНП используется определенная, уже выработанная, система методов.

Указанная система состоит из трех групп, в каждую из которых входят сопоставительные методы работы с документами, а также приемы фактической проверки хозяйственных операций. Система методов документального и фактического контроля состоит из трех групп.

1 группа: Проверка отдельного бухгалтерского документа.

- Формальная проверка;
- 2.Нормативная проверка;
- 3.Арифметическая проверка.

2 группа: Встречная проверка;

- Взаимный контроль;
- Хронологический и сравнительный анализ хозяйственных операций;
- Контрольное сличение остатков;
- Восстановление количественно-суммового учета.

3 группа комплексные организационные мероприятия:

•Фактическая проверка имущества и операций (контрольный осмотр, обмер конкретных объектов и выполненных работ, контрольный запуск сырья в производство и выпуск контрольной партии продукции;

- Истребование справок;
- Получение объяснений

Каждая из перечисленных групп методов исследования документов и хозяйственных операций имеет свои особенности и ограничения. Некоторые из них используются автономно, некоторые в совокупности. Например: встречная проверка и другие методы могут использоваться практически везде, а контрольное сличение остатков только в розничной сети торговли, то есть там, где ведется суммовой учет<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> См.: Толкаченко А.А. Судебная бухгалтерия. – М.: Правовое просвещение, 1999. – 122 с.

<sup>32</sup> Голубятников С.П. Основные приемы исследования данных бухгалтерского учета. Фондовая. Горький, ГВШМ 1976

При формальной проверке, изучаются реквизиты документа и их взаимное сопоставление<sup>33</sup>. В ходе исследования необходимо обращать внимание на следующие особенности документа:

- отсутствие некоторых необходимых реквизитов (например, главного бухгалтера или руководителя фирмы, отсутствие печати или штампа);
- наличие сомнительных реквизитов в виде материального подлога (исправления, подчистки, признаки рисовки подписей и другие);
- наличие излишних реквизитов в документе, которые делаются специально для запоминания сущности учиненного подлога. Обычно в таких случаях на документе пишут необходимую сумму или количество товаров, подготовленных к изъятию
- противоречия между реквизитами документа. Здесь следует различать формальные и логические противоречия. Формальные противоречия выявляют путем сопоставления реквизитов, например, название организации на штампе и печати одного документа. Логические противоречия находят, сопоставляя сочетания реквизитов с общепринятыми представлениями о финансово-хозяйственной деятельности какой-либо фирмы, то есть обстоятельства, которые не противоречат логике вещей. При нормативной проверке отдельного документа изучается содержание с точки зрения соответствия его заполнения действующим нормативным инструкциям, правилам, нормам расхода, расценки и т. п.

Арифметическая проверка состоит в контроле правильности заполнения показателей, подсчитанных как по горизонтальным строкам, так и по вертикальным графам документа<sup>34</sup>. С помощью этого метода выявляют, в частности, подлоги в первичном документе - механическое завышение итога в платежной ведомости, завышение итога по графе "всего начислено" или занижение суммы по графе "удержаны налоги". Могут быть выявлены последующие дописки штрихов и цифр в графе "к выдаче на руки" платежной или платежно-расчетной ведомости. Аналогичные дописки могут совершаться и в других документах, например, в инвентаризационных ведомостях и т.п.

---

<sup>33</sup> См.: Атанесян Г.А., Голубятников С.П. Судебная бухгалтерия. – М.: Юридическая литература, 1989. – 351 с.

<sup>34</sup> См.: Голубятников С.П., Целищев А.Я. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы. – М.: ВЮЗШ, 1990. – 204 с.

Встречная проверка - это сопоставление разных экземпляров одного и того же документа<sup>35</sup>. Экземпляры документа могут быть изъяты из различных предприятий. Например, операции по отправке товаров с магазина в розничную торговую сеть лотков или палаток оформляются, как правило, в четырех или более экземплярах. Один экземпляр остается в делах магазина, другие остаются вместе с товаром на палатках, третий находится у водителя перевозившего товар и является для водителя основанием при начислении заработной платы.

Не исключены также случаи подлога во всех экземплярах документа, либо документы выполнены без подлогов. В таких ситуациях для обнаружения признаков преступления в документах, более эффективным может оказаться метод взаимного контроля.

Метод взаимного контроля - это сопоставление самых разнообразных документов, прямо или косвенно отражающих одну и ту же, либо взаимосвязанные хозяйственные операции<sup>36</sup>. Можно сопоставлять различные бухгалтерские документы одной или нескольких организаций. Например, платежную ведомость сопоставляют с документами по начислению заработной платы (наряды, табеля учета рабочего времени т.п.), когда имеется информация о незаконной выдаче денежных средств. При взаимном контроле проверке могут подвергаться не только бухгалтерские документы, но и различная небухгалтерская документация, хранящаяся в других отделах предприятия (документы и записи, находящиеся в отделе кадров, лабораториях, на складах, на проходной и т.д.).

Сопоставлению подвергаются бухгалтерские документы и данные чернового учета, материалы неофициального учета материально-ответственных лиц. Несоответствия в содержании сопоставляемых документов в ряде случаев свидетельствуют о подлоге. Обнаружение таких несоответствий обычно не вызывает больших затруднений, так как материально-ответственные лица имеют возможность фальсифицировать лишь часть взаимосвязанных документов. При расширении круга исследуемых объектов иногда приводит к обнаружению подлога.

---

<sup>35</sup> См.: Судебная бухгалтерия / Под ред. С.П. Голубятникова. – М.: Юридическая литература, 1998. – 368 с.

<sup>36</sup> См.: Голубятников С.П. и др. Основы судебной бухгалтерии. – Н.Новгород: Нижегород. ВШ МВД России, 1994. – 263 с.

Хронологический и сравнительный анализ хозяйственных операций обычно применяют для выявления различных отклонений от нормального оборота ценностей<sup>37</sup>.

Наиболее распространенным видом таких отклонений является промежуточный красный остаток- то есть превышение расхода определенных ценностей над приходом. Это вызывается тем обстоятельством, что материально-ответственные лица, отчитываясь перед бухгалтерией за определенный период времени (месяц, декада), обычно следят за тем, чтобы данные о приходе и расходе ценностей в целом за учетный период времени совпадали. Если же провести хронологический анализ хозяйственной операции внутри учетного периода, т.е. сопоставить данные о приходе и расходе за более короткий, чем отчетный период времени (за день или по каждой операции отдельно),то можно выявить указанное отклонение. Выявленное отклонение в виде "красного остатка" может быть связано с различными незаконными действиями(признаками преступлений), например, реализация неучтенной продукции, необоснованное списание в расход фактически похищенных ценностей и т.п. Вместе с тем, превышение расхода над приходом иногда бывает вызвано несвоевременным оформлением документов и другими формальными нарушениями, что необходимо иметь в виду при оценке результатов хронологического анализа документов.

В тех случаях, когда такие нарушения на проверяемом объекте совершались систематически, аналогичные отклонения от нормального оборота могут быть выявлены в течение нескольких смежных периодов. Для выявления подобной закономерности отклонений составляются аналитические таблицы. В качестве периода при составлении таких таблиц может быть принят не только день, смена, но и декада, месяц и т.п.

Сравнительный анализ документов заключается во взаимном сопоставлении по различным показателям ряда документов, отражающих аналогичные операции. Такими документами, например, могут являться товарные отчеты, кассовые отчеты одного и того же магазина за смежные периоды времени: наряды, выписанные различными лицами на выполнение одной и той же работы.

---

<sup>37</sup> См.: Лубин А.Ф. Криминалистическая характеристика преступной деятельности в сфере экономики. – Н.Новгород: Нижегородская высшая школа МВД России, 2001. – 82 с.

При сопоставлении таких документов иногда возможно определить, что показатели одного или несколько документов резко отличаются от всех остальных документов данной группы при отсутствии объективных оснований для этого. Метод сравнительного анализа целесообразно применять оперативным работникам при изучении документов, так и при проведении ревизии на любых предприятиях. Иногда удастся выявить признаки подлогов в виде странных закономерностей. Например: при одинаковом товарообороте в разных магазинах, судя по кассовым отчетам, сдача выручки в банк будет разной, что может свидетельствовать о поступлении в один из магазинов бездокументных (неучтенных) товаров.

Восстановление количественно-суммового учета этот метод выявления подлогов чаще всего применяется при доказывании преступлений на базах и складах<sup>38</sup>. Данный метод может использоваться только в тех случаях, если все материальные ценности на базе (складе) отпускали и получали только на основании приходно-расходных документов.

Обычно все поступающие, а также и реализуемые товарно-материальные ценности учитываются кладовщиками на карточках и товарных книгах. Карточки заводятся на каждый отдельный вид товара по количеству и по сумме, где указывается дата, номер документа, от кого получены ценности, или кому отгружены. Здесь же указан остаток на начало периода от предыдущей инвентаризации.

Если имеется какая-либо информация об отпуске товара по бестоварной накладной, имеются факты пересортицы, то иногда можно установить простым исследованием документов и проведением инвентаризации.

В результате восстановления количественно-суммового учета могут быть выявлены недостачи, излишки, либо факты пересортицы отдельных товаров.

Контрольное сличение остатков может применяться на тех предприятиях торговли, где ведется суммовой учет, в частности в магазинах розничной торговли и в системе общественного питания (в буфетах, барах, магазинах-кулинариях и пр.). Сущность контрольного сличения остатков состоит в том, чтобы проследить

---

<sup>38</sup> См.: Лубин А.Ф. Криминалистическая характеристика преступной деятельности в сфере экономики. – Н.Новгород: Нижегородская высшая школа МВД России, 2001. – 82 с.

по документам движение какого-либо интересующего нас товара за проверяемый межинвентаризационный период<sup>39</sup>.

Для эффективного использования данного метода необходимо изъять и использовать следующие документы:

- инвентаризационная опись или акт передачи смен, где указывается количество товара на начало проверяемого периода;

- документированный приход товара (товарно-транспортные накладные, накладные, счета-фактуры);

- документированный расход товара за проверяемый период (продажа товаров мелким оптом по безналичному расчету, реализация товаров в кредит, списание товаров по актам на порчу и т.п.) количество проверяемого товара по инвентаризационной описи (акту передачи) на конец проверяемого периода.

При наличии перечисленных документов находят остаток проверяемого товара на начало периода, прибавляют документированный приход товара, вычитают документированный расход товара и находят максимально возможный остаток исследуемого товара. Полученное количество товара сопоставляют с данными товара по инвентаризационной описи на конец периода и выявляют излишки, либо количество товаров, продаваемых за наличный расчет.

В числе наиболее распространенных способов действий по приготовлению к совершению экономических преступлений, а также методов их обнаружения и доказывания выделяют:

1. Занижение суммы и количества при приходе материальных ценностей, наличных денег и ценных бумаг.

2. Завышение суммы и количества при расходе материальных ценностей, наличных денег и ценных бумаг.

3. Бездокументные записи по расходу.

4. Неправильное определение результата при пересчете количества материальных ценностей из одной единицы измерения в другую.

5. Бездокументные записи на счетах бухгалтерского учета.

6. Искусственное создание пересортицы материальных ценностей.

7. Занижение цены объекта при его продаже.

8. Завышение цены объекта при предоставлении его в качестве залога.

9. Завышение цены объекта при его покупке (обмене).

10. Заключение договоров на заведомо невыгодные инвестиции или займы в другие организации, где руководители те же лица, что и в организации-заимодавце или их родственники.

11. Составление договора займа, одна из сторон, в котором родственники заимодавца или юридические лица возглавляемые ими, или лицо, возглавляющее и ту, и другую сторону в договоре.

12. Завышение объемов работ в проектно-сметной документации.

13. Предоставление должностным лицам необоснованных прав и привилегий решениями советов директоров, в трудовых контрактах и других документах<sup>40</sup>.

Различные способы могут применяться и при приготовлении к совершению преступления, ответственность за которое предусмотрена ст. 174 УК РФ «Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных незаконным путем», а также взаимосвязанной с ней ст. 175 УК РФ «Приобретение или сбыт имущества, заведомо добытого преступным путем». Рассмотрим, как проявляются в бухгалтерской информации признаки наиболее распространенных способов приготовления к совершению вышеназванных преступлений.

1. Заключение договора купли-продажи материальных ценностей или ценных бумаг с лицами, подозреваемыми в приобретении имущества незаконным путем.

2. Выдача аванса под закупаемые товары лицам, подозреваемым в приобретении имущества незаконным путем.

3. Заключение договора на получение займа от лиц, подозреваемых в приобретении имущества незаконным путем.

4. Заключение учредительного договора или договора совместной деятельности с участием лиц, подозреваемых в приобретении имущества незаконным путем.

Приготовление к совершению преступления, ответственность за которое предусмотрена по статье 188 УК РФ «Контрабанда» можно выявить, используя защитные функции бухгалтерского учета по следующим признакам.

---

<sup>40</sup> Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия. – Москва «Юридическая литература», 2007

1. Заключение договоров купли-продажи с занижением стоимости импортируемых или экспортируемых товаров.

2. Заключение договоров на сделки по использованию внутри страны товаров, ввезенных как транзитные<sup>41</sup>.

Приготовление к совершению преступления, ответственность за которое предусмотрена по статье 193 УК РФ «Невозвращение из-за границы средств в иностранной валюте» можно выявить, используя защитные функции бухгалтерского учета по следующим признакам.

1. Заключение договоров на экспортно-импортные операции сомнительного содержания или с сомнительными иностранными партнерами.

2. Подготовленные письменные указания иностранным партнерам на невозвращение в Россию средств в иностранной валюте ранее перечисленных им в качестве аванса по импортным операциям или причитающихся российской стороне в качестве выручки по экспортной операции<sup>42</sup>.

Приготовление к совершению преступления, ответственность за которое предусмотрена по статье 195 УК РФ «Неправомерные действия при банкротстве» можно выявить, используя защитные функции бухгалтерского учета по следующим признакам.

1. Внесение, с целью сокрытия сведений об имуществе или имущественных обязательствах, подложных записей в бухгалтерский учет до составления отчетности или подготовка фальсифицированной отчетности до ее представления кредиторам.

2. Заключение договоров на сделки, направленные в ущерб кредиторам<sup>43</sup>.

Приготовление к совершению преступления, ответственность за которое предусмотрена по статье 197 УК РФ «Фиктивное банкротство», можно выявить используя защитные функции бухгалтерского учета по такому признаку, как подготовка и заключение договоров на фиктивные сделки по переводу имущества различным организациям и физическим лицам, а также анализируя записи на счетах бухгалтерского учета, якобы отражающие исполнение договоров.

---

<sup>41</sup> Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия. – Москва «Юридическая литература», 2007

<sup>42</sup> Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия. – Москва «Юридическая литература», 2007

<sup>43</sup> Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия. – Москва «Юридическая литература», 2007

Приготовление к совершению преступлений, ответственность за которые предусмотрена по статьям 198 УК РФ «Уклонение гражданина от уплаты налога» и 199 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов с организаций» можно выявить, используя защитные функции бухгалтерского учета по следующим признакам.

1. Необоснованное завышение затрат, связанных с производством и реализацией продукции, товаров, работ, услуг (до представления отчетности в налоговые органы).

2. Необоснованное занижение выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

3. Необоснованное завышение сумм налога на добавленную стоимость, уплаченного поставщикам<sup>44</sup>.

Во всех случаях необходимо иметь оперативную информацию о приготовлении к преступлению, а для ее подтверждения могут использоваться данные бухгалтерского учета.

Подложность документов может быть доказана в большинстве случаев только в результате комплексного анализа, т.е. анализа, связанного с применением нескольких методов проверки. Это обеспечивает установление объективной истины по делу, способствует полному раскрытию преступлений. В частности, методы исследования документальных данных должны, как правило, дополняться приемами фактической проверки хозяйственных операций. Результативность комплексного применения методов документальной фактической проверки для исследования одной и той же операции многократно подтверждена практикой ревизионных и следственных органов. Практика подтверждает также, что содержание комплекса методов, последовательность их применения не могут определяться произвольно. При решении этих вопросов должны учитываться особенности хозяйственной деятельности предприятий, а также предполагаемые формы отражения преступлений в данных учета.

---

<sup>44</sup> Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия. – Москва «Юридическая литература», 2007

## Глава 2. Специализированные исследования документов и учетно-экономической информации

### 2.1. Организация проведения и оценка результатов документальной ревизии, проводимой по инициативе правоохранительных органов

В практике правоохранительных органов в связи с использованием бухгалтерской информации наиболее часто применяются следующие три формы специализированных документальных исследований<sup>45</sup>:

- 1) использование консультативной помощи специалиста-бухгалтера (экономиста), в том числе путем участия специалиста в производстве следственных действий;
- 2) производство документальной ревизии в связи с уголовным делом;
- 3) судебно-бухгалтерская экспертиза.

Использование той или иной формы специализированных исследований учетно-экономической информации и документации зависит от конкретных обстоятельств дела и стадии уголовного процесса. Главным критерием при выборе той или иной формы должно быть четкое представление о сущности и возможностях всех трех форм специализированных исследований.

Участие специалиста в следственных и судебных действиях предусмотрено УПК РФ. Оно обычно применяется в форме консультативной помощи (непроцессуальная форма) либо при проведении отдельных следственных действий. В последнем случае в протоколе отражается участие специалиста в том или ином следственном действии. Необходимо иметь в виду, что если специалист-бухгалтер участвовал в обыске, выемке, осмотре документов, следственном эксперименте, он не сможет выступать в данном деле в качестве эксперта-бухгалтера.

Однако, наибольшую сферу применения на сегодняшний день имеют документальная ревизия и судебно-бухгалтерская экспертиза.

Документальная ревизия представляет собой систему обязательных контрольных действий по документальной и фактической проверке законности и обоснованности совершенных в ревизуемом периоде хозяйственных и

---

<sup>45</sup> См.: Викторов И. О мерах по возвращению незаконно вывезенных капиталов из-за границы // Законность. – 2000. - № 1. – С.20-23.

финансовых операций ревизуемой организации, правильности их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, а также законности действий руководителя, главного бухгалтера и иных лиц, которые в соответствии с законодательством несут ответственность за их осуществление.<sup>46</sup> Результатом документальной ревизии является акт. Содержание акта должно отвечать требованиям объективности, обоснованности, четкости, лаконичности, доступности и системности изложения.

Результаты ревизии должны быть изложены на основе проверенных данных и фактов, подтверждаться имеющимися в ревизуемой и других организациях документами (включая полученные справки и объяснения).

Описание фактов нарушений, выявленных в ходе ревизии, должно отражать: какие нормативно-правовые акты нарушены, кем, за какой период, когда и в чем выразились нарушения, размер документально подтвержденного ущерба и иные последствия нарушений.

Не допускается включение в акт выводов и предположений, не подтвержденных документами или результатами контрольных мероприятий, сведений из материалов правоохранительных органов, ссылок на показания, данные следственным органам. Также не должна даваться правовая и морально-этическая оценка действий должностных и материально ответственных лиц.

Материалы ревизии состоят из акта ревизии и надлежаще оформленных приложений к нему (документы, сводные справки, объяснения должностных и материально ответственных лиц). Эти материалы предоставляются руководителю ревизионного органа, который в срок не более 10 календарных дней определяет порядок реализации материалов ревизии.

Акт ревизии является источником доказательств и относится к иным документам. С его помощью следователь устанавливает фактические данные, имеющие значение для дела, которые используются при доказывании фактов преступной деятельности. Материалы документальной ревизии становятся источником доказательств тогда, когда они приобщены к уголовному делу, а те или иные фактические данные, отраженные в них, приобретают значение доказательств только после того, как их установит следователь с помощью

---

<sup>46</sup>См.: Инструкция «О порядке проведения сотрудниками милиции проверок и ревизии финансовой, хозяйственной, предпринимательской и торговой деятельности». Утв. приказом МВД РФ № 636 от 2.08.2005 г.

указанных материалов и использует их в процессе предварительного следствия. Это означает, что доказательства собирает не ревизор, а следователь, который использует материалы ревизии и с их помощью выясняет определенные фактические данные. Указанное относится к материалам ревизий, поступающих в правоохранительные органы от хозяйствующих субъектов и их контрольно-ревизионных аппаратов для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. Что касается ревизий, проводимых по инициативе правоохранительных органов, то они всегда имеют определенную целевую направленность: сбор материалов, свидетельствующих о совершении (или несвершении) преступной деятельности. Отсюда требование органов дознания, следствия, суда о проведении документальной ревизии может рассматриваться в качестве одного из способов собирания доказательств<sup>47</sup>.

Ревизии по требованию органов дознания, следствия проводятся до возбуждения уголовного дела при наличии фактических оснований по проверочному материалу или в связи с материалами уголовного дела.

П.25 ст.11 Закона «О милиции» предоставляет сотрудникам органов внутренних дел право требовать обязательного проведения ревизия производственной и финансово-хозяйственной деятельности при наличии данных о влекущем уголовную или административную ответственность нарушении законодательства.

Правовым основанием назначения документальной ревизии по возбужденному уголовному делу являются ст.ст.85,86 УПК РФ.

Для проведения ревизии до возбуждения уголовного дела необходимо оформить письмо на имя руководителя контрольно-ревизионного органа, в котором изложить признаки нарушений, определить ревизуемый период и место проведения ревизии. Важной составной частью является задание - перечень конкретных вопросов, на которые ревизору предстоит дать ответ в результате изучения необходимых материалов. Письмо подписывает руководитель правоохранительного органа.

---

<sup>47</sup> Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия. – Москва «Юридическая литература», 2007

Следователь по возбужденному уголовному делу выносит мотивированное постановление, в котором должен содержаться перечень вопросов, подлежащих выяснению в ходе ревизии.

Фактическими основаниями для проведения документальной ревизии являются:

- наличие в деле данных об отдельных фактах преступления, из которых усматривается необходимость проверки по первичным документам всей деятельности организации и должностных лиц, если за этот период времени плановая ревизия не проводилась;
- обоснованное ходатайство обвиняемого (подозреваемого) о проверке его показаний, опровергающих предъявленное обвинение или возникшее подозрение (например, истребование первичных документов, которые не были полностью проверены, возражения по выводам инвентаризационной комиссии). Часто материально ответственные лица, у которых обнаружены недостачи или излишки, ссылаются на ошибочность бухгалтерских записей и запущенность учета. К ходатайствам подобного рода надо относиться критически и назначать ревизию, только если эти ходатайства обоснованы;
- необходимость проверки по первичным документам признательных показаний обвиняемого (подозреваемого) о совершении преступных действий, нашедших отражение в бухгалтерских документах;
- обнаружение преступных связей проверяемого объекта с другими организациями, включенными в сферу расследования;
- установление факта работы обвиняемого в другой организации на аналогичной должности<sup>48</sup>.

Организация проведения ревизии по требованию правоохранительных органов имеет ряд тактических и методических особенностей, которые следует обязательно учитывать при использовании данной формы специализированного изучения данных бухгалтерского учета<sup>49</sup>.

---

<sup>48</sup> Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия. – Москва «Юридическая литература», 2007

<sup>49</sup> См.: Пошюнас П.К. Научные основы судебной ревизии и судебно-экономических экспертиз: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – Л., 1999. – 44 с.

В первую очередь, это касается для ее проведения, осуществления подготовительных мероприятий, определения конкретной кандидатуры ревизора.

Здесь следует иметь в виду, что реально весь процесс назначения, организации и проведения документальной ревизии занимает весьма длительный период времени (в среднем месяц - полтора). По итогам ревизии зачастую выявляются новые факты злоупотреблений, которые требуют дальнейшей следственной проверки. Все это, естественно, влечет за собой увеличение сроков расследования. Поэтому назначать ревизию необходимо сразу же, как только возникает необходимость в документальной проверке финансово-хозяйственных операций. Впоследствии можно скорректировать задание ревизору с учетом материалов, полученных в ходе предварительного следствия по делу.

Если ревизия проводится до возбуждения уголовного дела, то очень важно к моменту ее назначения иметь обоснованную версию о способе совершения преступления, на основе чего можно предполагать наличие следов преступной деятельности в конкретной бухгалтерской документации. Желательно убедиться в существовании этих следов и, естественно, принять меры к обеспечению сохранности необходимых документов. Следует помнить, что документальная ревизия - это официальное мероприятие, и преступники, поняв интерес правоохранительных органов к их деятельности, в первую очередь будут стремиться либо уничтожить обличающие их документы, либо подменить их. К тому же далеко не всегда все элементы объективной стороны состава преступления могут быть доказаны на основе данных бухгалтерского учета<sup>50</sup>.

Отсюда до назначения ревизии те факты преступной деятельности, которые по данному делу не могут быть установлены по бухгалтерским документам, должны быть предварительно закреплены оперативно-процедурными методами.

Подбор конкретного ревизора находится в ведении руководителя контрольно-ревизионного аппарата, однако, следует, по возможности, принять в нем участие с тем, чтобы обеспечить объективность ревизора.

Проведение ревизии исключает участие ревизора, если он:

---

<sup>50</sup> См.: Пошюнас П.К. Научные основы судебной ревизии и судебно-экономических экспертиз: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – Л., 1999. – 44 с.

- находится в родственных, служебных или иных отношениях с подозреваемыми, обвиняемыми;
- состоит с ними в личных неприязненных отношениях;
- является недостаточно компетентным для производства ревизии в данной организации.

Также, предоставляется сотрудникам правоохранительного органа право, при наличии оснований, обратиться в контрольно-ревизионный орган с просьбой о замене ревизоров, участвующих в проверке, Решение по такому обращению должно быть принято в 10-дневный срок. В то же время руководитель контрольно-ревизионного органа не вправе без согласования с правоохранительным органом отстранять проверяющего либо использовать его на других проверках.

Второе, на что важно обращать внимание, является формулирование задания (программы проверки) и обеспечение объективности ревизора в деятельности по выполнению этого задания. Содержание вопросов программы, конечно, зависит от материалов уголовного дела. Перечень вопросов должен охватывать все обстоятельства, подлежащие документальной проверке, сами вопросы должны формулироваться кратко, четко. Допустимо (а в некоторых случаях и необходимо) указывать конкретные методы, приемы и способы проверки данных бухгалтерских документов. Дело в том, что существует опасность дублирования ревизорских и следственных действий в части применения методов фактической проверки (отбор письменных объяснений и т.п.). Очередность и сроки проведения некоторых ревизионных действий следует определять с учетом запланированных оперативно-розыскных мероприятий и следственных действий по данному уголовному делу.

Рекомендуется периодически организовывать контакты ревизора с подозреваемыми (обвиняемыми) или материально ответственными лицами, деятельность которых подвергается документальной проверке<sup>51</sup>.

Целесообразно после ознакомления указанных лиц с предварительными выводами ревизии допросить их по всем вопросам, которые возникли в процессе ознакомления. В тех случаях, когда должностные лица не согласны с выводами

---

<sup>51</sup> Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия. – Москва «Юридическая литература», 2007

ревизии, требуется выяснить, какие документы, по их мнению, следует дополнительно проверить.

Акт ревизии, проводимой по инициативе правоохранительных органов, подписывается ревизором, проводившим проверку и затем, в отличие от аналогичного документа, составляемого по итогам обычной ревизии, направляется для ознакомления и подписания руководителю ревизуемой организации, главному бухгалтеру и, при необходимости - материально ответственными лицам. Указанные лица вправе дать письменные возражения, замечания и объяснения по предоставленному им акту.

Ревизор обязан дать письменное заключение по существу этих возражений<sup>52</sup>.

После подписания акта ревизии всеми указанными лицами в него не допускается внесение каких-либо изменений.

Получив акт документальной ревизии, следователь анализирует его:

1. с точки зрения доброкачественности проведенной проверки;
2. с точки зрения доказательственного значения полученных материалов.

Оценивая материалы документальной ревизии, проведенной по инициативе правоохранительных органов, следователь обязан выяснить:

- 1) в полном ли объеме выполнено задание (программа проверки). Если ответы на какие-либо вопросы не сформулированы, акт должен содержать мотивировку, которую также следует проверить;
- 2) применены ли ревизором все необходимые в данной ситуации приемы проверки документальных данных;
- 3) правильно ли с точки зрения действующего законодательства оформлены отдельные ревизионные действия;
- 4) на каком этапе привлекались к участию в ревизии должностные и материально ответственные лица, дали ли они объяснения и как эти объяснения учтены ревизором;
- 5) не имеется ли в акте противоречий между содержанием исследования и выводами ревизора

---

<sup>52</sup> Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия. – Москва «Юридическая литература», 2007

- 6) все ли необходимые документы приложены к акту;
- 7) какие факты преступных деяний установлены в ходе ревизии, были ли они известны ранее и не противоречат ли эти данные иным материалам дела;
- 8) достаточно ли полно установлены и документально подтверждены факты нарушений, указанные в акте ревизии, какие из фактов требуют дополнительной проверки и каким путем.

Иногда на основе анализа материалов ревизии (или с учетом новых данных, появившихся в уголовном деле) следователь может прийти к выводу о том, что проверена лишь часть хозяйственных операций, под видом или в ходе которых совершались преступления. В этой ситуации требуется назначить дополнительную ревизию, проведение которой целесообразно поручить тому же ревизору<sup>53</sup>.

Если же следователь придет к выводу о низком методическом уровне первичной ревизии или недобросовестности ревизора, он должен назначить повторную ревизию, проведение которой должно быть поручено другому ревизору.

Ревизор при необходимости может быть допрошен в качестве свидетеля.

Такая необходимость чаще всего возникает при явном несоответствии выводов ревизора другим собранным по делу доказательствам. Особо следует выделить допрос ревизора, проводившего (иногда неоднократно) документальные ревизии объекта в период совершения на нем крупных по своим масштабам экономических преступлений, что позднее было установлено с помощью другой документальной ревизии. Нередко после приобщения к уголовному делу материалов таких оказавшихся неэффективными документальных ревизий и установления субъективных причин невыявления достаточно очевидных признаков преступлений процессуальный статус ревизора-свидетеля может измениться до статуса лица, подозреваемого в совершении преступления.

Организация документальных ревизий относительно редко остается единственной формой использования специальных учетно-экономических знаний при расследовании конкретного уголовного дела. Во многих случаях

---

<sup>53</sup> Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия. – Москва «Юридическая литература», 2007

необходимо привлекать квалифицированного специалиста-бухгалтера для получения консультаций на стадии работы, предшествующей назначению документальной ревизии. Знания специалиста используют, в частности, при определении круга учетных документов, сохранность которых необходимо обеспечить, при выборе способа изъятия учетной информации в условиях компьютерной обработки данных, для предварительной оценки возможного доказательственного значения материалов, организуемой оперативным работником или следователем документальной ревизии.

Столь же правомерно получение консультации специалиста-бухгалтера при разрешении вопросов, возникших у оперативного работника или следователя при оценке научной, методической и документальной обоснованности выводов ревизора в любом исследуемом акте ревизии, в том числе в акте ревизии, поступившем от хозяйствующих субъектов и контрольных органов в правоохранительные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела, в акте ревизии, выполненной по заданию следователя или оперативного работника, наконец, в актах ревизий, содержание которых вызывает сомнение в объективности ревизора<sup>54</sup>.

Что касается ситуаций необходимости применения иных, кроме ревизии, форм использования специальных учетно-экономических знаний, то такие ситуации, связаны с появлением оснований для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы. Любая подобная ситуация (например, противоположные результаты, полученные при производстве ряда повторных документальных ревизий на одном и том же предприятии за один и тот же период времени) диктует необходимость для устранения противоречий при расследовании или судебном рассмотрении уголовного дела получить новое доказательство - письменное заключение эксперта-бухгалтера как результат специального исследования документов, имеющихся в материалах уголовного дела, по вопросам, поставленным перед ним следователем или судом.

---

<sup>54</sup> Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия. – Москва «Юридическая литература», 2007

## 2.2. Судебно-бухгалтерская экспертиза

Судебно-бухгалтерская экспертиза является одной из форм использования специальных знаний и представляет собой вид практической деятельности по исследованию данных бухгалтерского учета. Необходимость в проведении экспертизы возникает тогда, когда при расследовании или судебном рассмотрении уголовного дела обнаруживаются несоответствия между данными бухгалтерского учета, отражающими хозяйственную деятельность организации, и реальным содержанием этой деятельности<sup>55</sup>.

Предметом экспертизы являются отраженные в документах или учетных регистрах хозяйственные операции, которые стали объектом расследования или судебного разбирательства, и относительно которых эксперт-бухгалтер дает заключение по вопросам, поставленным на его разрешение<sup>56</sup>.

Экспертиза может проводиться как сотрудниками экспертных учреждений, так и лицами, имеющими квалификацию эксперта-бухгалтера и работающими на общественных началах. Сотрудники экспертных учреждений проводят исследования для дачи соответствующего заключения в порядке выполнения служебного задания.

Квалификация эксперта-бухгалтера определяется его знаниями в области бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности, а также процессуального законодательства. Ведомственные нормативные акты, кроме того, предусматривают, что необходимо пройти специальную подготовку по данному виду экспертиз и получить квалификацию судебного эксперта-бухгалтера.

В процессуальном смысле экспертом лицо становится лишь по постановлению (определению) органа, в производстве которого находится дело.

Постановление следователя о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы состоит из трех частей: вводной, мотивировочной и резолютивной, составляется оно в 2 экземплярах<sup>57</sup>.

---

<sup>55</sup> См.: Соколов Я., Бычкова С. Бухгалтерская экспертиза: урок истории // Бухгалтерский учет. – 2001. - № 4. – С. 102-104.

<sup>56</sup> См.: Пошюнас П.К. Научные основы судебной ревизии и судебно-экономических экспертиз: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – Л., 1999. – 44 с.

<sup>57</sup> См.: Фортинский С.П. Судебно-бухгалтерская экспертиза. – М.: Госюриздат, 1962. – 238 с.

Во вводной части содержатся следующие данные: наименование органа, назначившего экспертизу, звание, должность, фамилия и инициалы следователя, дата составления постановления, номер уголовного дела, в отношении кого и по какой статье Уголовного Кодекса оно возбуждено.

В мотивировочной части кратко должны быть изложены обстоятельства уголовного дела, в связи, с которыми возникла необходимость проведения экспертного исследования, основание ее назначения (ст.ст. 195, 199 УПК РФ).

В резолютивной части должно быть указано: решение следователя о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы, кому поручается ее проведение, какие вопросы ставятся на разрешение эксперта, какие объекты<sup>58</sup> и материалы дела передаются для исследования, в какой срок должно быть предоставлено заключение по итогам исследования, поручение руководителю экспертного подразделения разъяснить эксперту права и обязанности.

С постановлением о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы следователь знакомит подозреваемых (обвиняемых) лиц, разъясняет их права, содержащиеся в ст.198 УПК РФ, о чем составляется протокол.

Само экспертное исследование может проводиться в как в помещении экспертного учреждения либо вне его, в частности, в случае необходимости, в помещении органов предварительного следствия и суда.

Практика правоохранительных органов свидетельствует о том, что наибольшие трудности вызывает формулирование вопросов, выносимых на разрешение эксперта-бухгалтера. В этой связи следует учитывать задачи, которые могут быть решены в ходе экспертного исследования.

К числу наиболее распространенных ошибок при формулировании вопросов, выносимых на разрешение эксперта-бухгалтера, можно отнести следующие:<sup>59</sup>

- постановка правовых вопросов, относящихся к исключительной прерогативе следствия и суда, в том числе связанных с правовой оценкой действий лиц. Например: имело ли место сокрытие доходов (наименование организации) в период с \_\_\_ по \_\_\_? Если да, то, в каких размерах?

---

<sup>58</sup>См.: Все указанные материалы должны быть приобщены к материалам уголовного дела в соответствии с требованиями действующего законодательства.

<sup>59</sup> См. Арзумян Т.М. Бухгалтерская экспертиза при расследовании и судебном разбирательстве уголовных дел. – М.: Юридическая литература, 2005. – 117 с.

- постановка справочных вопросов, не требующих проведения исследований с использованием экспертных методов. На эти вопросы, как правило, может ответить сам следователь или специалист. Например: существует ли в налоговом или ином законодательстве определение понятия «неконтролируемый доход»? Что является облагаемым оборотом при начислении НДС на предприятиях розничной торговли при закупке импортных товаров?

- постановка ревизионных вопросов, требующих проведения ревизий с самостоятельным поиском экспертом объектов для экспертного исследования. Например: каким образом происходило финансирование того или иного вида работ? Для ответа на подобный вопрос требуется проверить всю документацию, то есть провести по существу ревизию финансово-хозяйственной деятельности,

- постановка неконкретных вопросов, без указания периодов, дат и номеров документов. Например: соответствуют ли требованиям закона документы, по которым производился перевод денежных средств (сумма) на счет (наименование организации). В данном вопросе не конкретизированы данные платежных документов, основания платежа.

В ряде случаев вопросы заменяют поручениями (в форме приказов): выполнить техническую работу, рассчитать сумму, определить доход и т.п. Эта работа, также не требует применения экспертных знаний и методов, Например: определить результаты движения товарно-материальных ценностей, денежных средств (наименование организации) за период (даты), проследить движение наличных денежных средств в кассе (наименование банка) за период с \_\_\_ по \_\_\_, проверить финансовое состояние (наименование фирмы). Как видно из содержания перечисленных вопросов, часть из них носит правовой характер или является предметом исследования документальной ревизии.

По результатам проведенных исследований эксперт-бухгалтер составляет письменное заключение<sup>60</sup> (ст.204 УПК РФ), которое служит источником доказательств (ст.74 УПК РФ), поскольку в нем приводятся фактические данные, имеющие значение для дела. Эксперт-бухгалтер устанавливает новые фактические данные в результате применения специальных познаний при исследовании собранных дознанием или следствием материалов.

---

<sup>60</sup> См.: Грамов Н. Заключение эксперта как источник доказательств // Законность. – 2007. - № 9. – С.42-45.

Заключение эксперта-бухгалтера состоит из трех частей: вводной, исследовательской и заключительной (выводов)<sup>61</sup>.

Во вводной части излагаются основания для проведения экспертизы, краткие обстоятельства дела, поставленные на разрешение эксперта вопросы, перечисляются переданные для исследования материалы, а также указываются сведения об эксперте (фамилия, имя, отчество. Образование, специальность, ученая степень, звание, должность).

В исследовательской части излагается процесс экспертного исследования, его результаты, научное объяснение установленных фактов, подробно описываются методы, использованные при проведении экспертизы. Причем процесс исследования излагается по каждому вопросу отдельно. Изложение начинается с исходных фактических данных (материалы ревизии, данные учета). Затем дается характеристика исследованных объектов, методов, установленных в ходе исследования промежуточных фактов. Выявленные факты группируются и анализируются. При этом указываются научные положения, на основе которых и объясняются эти факты. В данной части заключения формулируются развернутые выводы (ответы) по каждому из поставленных вопросов.

В последней части заключения излагаются выводы эксперта-бухгалтера, в которых уже в немотивированной форме повторяются приведенные в предыдущем разделе ответы на поставленные вопросы.

К заключению обычно прилагаются различные таблицы и расчеты, составленные экспертом.

Заключение должно отвечать требованиям ст.204 УПК РФ, быть ясным, полным, обоснованным и правильным. Эксперт обязан не только указать определенные факты, но и объяснить их, чтобы заключение было понятно всем участникам уголовного процесса.

Полнота заключения предполагает однозначные (т.е. не допускающие различных толкований) мотивированные ответы на все поставленные вопросы. Не могут быть сформулированы вероятные, предположительные выводы.

Заключение эксперта-бухгалтера можно признать обоснованным, если<sup>62</sup>:

---

<sup>61</sup> См.: Котенева Т.В., Черномырдина Е.В. Судебно-бухгалтерская экспертиза. – Самара: Самар. гос. экон. акад., 1999. – 92 с.

<sup>62</sup> См.: Белуха Н.Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза. – М.: Дело ЛТД, 1993. – 272 с.

1) все выводы эксперта подтверждаются ссылками на документы и другие материалы с указанием листов уголовного дела. Такие ссылки облегчают проверку обоснованности выводов эксперта-бухгалтера следователем или судом. Нельзя признать обоснованным категорический вывод эксперта-бухгалтера, сформулированный при отсутствии достаточных документальных данных, а также его отказ ответить на вопрос в тех случаях, когда в деле имеются необходимые документы;

2) каждый вывод эксперта должен быть научно обоснован теоретическими познаниями бухгалтерского учета и судебной бухгалтерии. Эксперт-бухгалтер не должен вторгаться в компетенцию следователя или эксперта другой специальности. Наиболее часто здесь встречается ситуация, когда эксперт-бухгалтер заметит сходство почерка в различных документах, либо, наоборот, признаки последующих дописок. Найденные несоответствия не могут быть положены в основу сделанного им заключения без проведения почерковедческой экспертизы.

Следователь вправе допросить эксперта-бухгалтера для разъяснения или дополнения данного им заключения (ст.205 УПК РФ). В случае недостаточной ясности или полноты заключения может быть назначена дополнительная экспертиза (ст.207 УПК РФ). Такая экспертиза назначается также в случае, если выявится неполнота исследования. Чаще всего на практике неполнота заключения связана с не приобщением к делу ряда документов и иными подобными обстоятельствами, не компрометирующими эксперта, проводившего первичную экспертизу. Поэтому проведение дополнительной экспертизы поручается тому же эксперту.

В случае необоснованности заключения эксперта-бухгалтера или сомнений в его правильности назначается повторная экспертиза (ст.207 УПК РФ). Проведение повторной экспертизы необходимо, если первоначальное заключение находится в противоречии с документами и материалами дела, если обвиняемый опроверг заключение эксперта-бухгалтера, если первоначальное заключение составлено лицом, квалификация или деловые качества которого

---

ставятся под сомнение следователем или судом, а также, если эксперт-бухгалтер нарушил свои процессуальные права или вышел за пределы своей компетенции.

## Заключение

Выявление и доказывание экономических преступлений представляет собой систему научно обоснованных и неоднократно опробированных оперативно-розыскных и следственных действий, основу которых составляет работа с документами и использование их в качестве доказательств.

Проведенное нами исследование, позволяет обобщить изученный материал и сделать следующие выводы:

- именно с помощью информации бухгалтерских документов устанавливаются закономерности механизма преступной деятельности в сфере экономики;

- возникновение информации об обстоятельствах преступлений в сфере экономики закономерно и проявляется в записях в бухгалтерских документах и отчетности;

- выявление и собирание этой информации, предварительная оценка осуществляется правоприменителем, после чего для закрепления ее в качестве доказательственной в соответствии с нормами уголовно-процессуального законодательства документальные данные исследуются специалистом в рамках проводимых специальных экономических исследований документальных ревизий и судебно-бухгалтерских экспертиз.

## Список использованных источников и литературы

### 1. Нормативный и иной официальный материал

1. Конституция Российской Федерации. – М.: ИНФРА-М-НОРМА, 1997. – 80 с.
2. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. – М.: НОРМА-ИНФРА-М, 1999. – 206 с.
3. Уголовно-процессуальный кодекс РФ от 18 декабря 2001 г. – М.: издательство ЭЛИТ, 2007. – 220 с.
4. Закон РФ «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. // Собрание законодательства РФ. – 1996. - № 48. – ст. 5369.
5. Закон РФ «О милиции» от 18 апреля 1991 г. // Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1991. - № 16. – ст. 503.
7. Закон РФ «Об оперативно-розыскной деятельности» от 12 августа 1995 г. // Российская газета. – 1995. – 18 августа.

### 2. Книги, монографии

1. Арзуманян Т.М. Бухгалтерская экспертиза при расследовании и судебном разбирательстве уголовных дел. – М.: Юридическая литература, 2005. – 117 с.
2. Атанесян Г.А., Голубятников С.П. Судебная бухгалтерия. – М.: Юридическая литература, 1989. – 351 с.
3. Белкин Р.С. Курс криминалистики. В 3 т. – М.: Юристъ, 1997.
4. Белкин Р.С. Криминалистическая энциклопедия. – М.: Бек, 1997. – 342 с.
5. Белуха Н.Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза. – М.: Дело ЛТД, 1993. – 272 с.
6. Бухгалтерский учет / Под ред. П.С. Безруких. – М.: Бухгалтерский учет, 2006. – 576 с.
7. Голубятников С.П. и др. Основы судебной бухгалтерии. – Н.Новгород: Нижегород. ВШ МВД России, 1994. – 263 с.
8. Голубятников С.П., Целищев А.Я. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы. – М.: ВЮЗШ, 1990. – 204 с.
9. Голубятников С.П., Дубровин В.А. Использование экономического анализа при расследовании преступлений. – М.: Юридическая литература, 1981. – 119 с.
10. Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия. – Москва «Юридическая литература», 2007. – 425 с.
11. Корухов Ю.Г. Криминалистическая диагностика при расследовании преступлений. – М.: Норма-Инфра-М, 2008. – 284 с.
12. Котенева Т.В., Черномырдина Е.В. Судебно-бухгалтерская экспертиза. – Самара: Самар. гос. экон. акад., 1999. – 92 с.

13. Криминалистика: Расследование преступлений в сфере экономики: Учебник / Под ред. проф. В.Д. Грабовского, доц. А.Ф. Лубина. – Н.Новгород: Нижегород. академия МВД России, 2005. – 400 с.

14. Криминалистика / Под ред. проф. В.А. Образцова – М.: Юрист, 1995. – 500 с.

15. Лубин А.Ф. Криминалистическая характеристика преступной деятельности в сфере экономики. – Н.Новгород: Нижегородская высшая школа МВД России, 2001. – 82 с.

16. Мысловский Е.Н. Ревизия как источник доказательства в уголовном процессе Российской Федерации. – Чебоксары: СПАС, 1999. – 74 с.

17. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерского учета. М., 1979. С. 26.

18. Расследование преступлений в сфере экономики / Под ред. И.Н. Кожевникова. – М.: Спарк, 2004. – 415 с.

19. Судебная бухгалтерия / Под ред. С.П. Голубятникова. – М.: Юридическая литература, 1998. – 368 с.

20. Толкаченко А.А. Судебная бухгалтерия. – М.: Правовое просвещение, 1999. – 122 с.

21. Фортинский С.П. Судебно-бухгалтерская экспертиза. – М.: Госюриздат, 1962. – 238 с.

### 3. Статьи и иные материалы, опубликованные в научных и других изданиях

1. Андреев А., Гордейчик С. Понятие последствий преступлений в сфере экономической деятельности // Российская юстиция. – 2007. - № 7. – С. 43.

2. Викторов И. О мерах по возвращению незаконно вывезенных капиталов из-за границы // Законность. – 2000. - № 1. – С.20-23.

3. Гаджиев Н., Гаджикасумов С. Использование специальных познаний аудитора в судебно-следственной практике // Российская юстиция. – 2007. - № 5. – С. 20-21.

4. Грамов Н. Заключение эксперта как источник доказательств // Законность. – 2007. - № 9. – С.42-45.

5. Соколов Я., Бычкова С. Бухгалтерская экспертиза: урок истории // Бухгалтерский учет. – 2001. - № 4. – С. 102-104.

### 4. Диссертации и авторефераты диссертаций на соискание ученой степени доктора и кандидата юридических наук

1. Бакаев А.С. Регулирование бухгалтерского учета в России (Вопросы теории и практики): Автореф. дис. ... к-та эконом. наук. – Москва, 2005. – 26 с.
2. Леханова Е.С. Криминалистический анализ учетного процесса в методике выявления и расследования преступлений: Автореф. дис. ... к-та юрид. наук. – Н.Новгород, 2006. – 23 с.
3. Пошюнас П.К. Научные основы судебной ревизии и судебно-экономических экспертиз: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – Л., 1999. – 44 с.
4. Шаропов С. Основные проблемы борьбы с организованными преступными посягательствами на государственное и общественное имущество в условиях формирования многоукладной экономики (Криминол. аспект): Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. – Москва, 2005. – 64 с.