

**ВОРОНЕЖСКИЙ ИНСТИТУТ МВД РОССИИ**

**ИССЛЕДОВАНИЕ ВНЕУЧЕТНЫХ И  
НЕОФИЦИАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРСКИХ  
ДОКУМЕНТОВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ БУХГАЛТЕРСКОЙ  
ЭКСПЕРТИЗЫ**

*Методические рекомендации*

Воронеж 2019

## **ББК 65.052**

*Рассмотрены и одобрены на заседании кафедры гражданско-правовых и экономических дисциплин протокол №10 от 21.05.2019 г.*

*Рассмотрены и одобрены на заседании методического совета протокол № 11 от 08.07.2019 г.*

*Рассмотрены и рекомендованы к изданию на заседании редакционно-издательского совета протокол № 8 от 23.07.2019 г.*

### **Рецензенты:**

А.В. Ковалевский, начальник отдела документальных исследований УЭБиПК ГУ МВД России по Воронежской области, кандидат экономических наук;

И.А. Кравцов, начальник кафедры уголовного права и криминологии Воронежского института МВД России, кандидат юридических наук.

Исследование внеучетных и неофициальных бухгалтерских документов при проведении бухгалтерской экспертизы / С.А. Звягин, Д.А. Литвинов, И.Е. Стрыгина. – Воронеж: ВИ МВД России, 2019. – 31 с.

В методических рекомендациях предложено методическое обеспечение бухгалтерской экспертизы внеучетной и неофициальной документации, позволяющие оперативно выявлять и документировать неправомерные действия с целью формирования доказательственной базы; уточнена структура внеучетных документов, содержащая информационную базу и стадии проведения экспертизы с целью обеспечения полноты, качества и достоверности результатов бухгалтерской экспертизы, рассмотрены методические особенности экспертной работы с документацией бухгалтерского учета, а также с неофициальными документами.

Работа предназначена для работников правоохранительных, контрольно-ревизионных и налоговых органов, преподавателей, курсантов, слушателей вузов системы МВД России.

## Содержание

Введение.....	4
1. Методические аспекты исследования внеучетной бухгалтерской документации.....	5
2. Использование неофициальных бухгалтерских документов при выявлении и расследовании экономических преступлений.....	16
Заключение.....	26
Список использованных источников.....	28

## ВВЕДЕНИЕ

В условиях постоянно меняющейся экономической и внешнеполитической обстановки наблюдается тенденция роста новых видов преступлений в сфере экономики, что обуславливает необходимость быстрого оперативного реагирования правоохранительных органов на угрозы безопасности граждан, общества и государства в целом.

Экономическая безопасность является основой национальной безопасности и определяет перспективы социально-экономического, политического и культурного развития России. В настоящее время ее обеспечение приобретает большое значение в развитии международных экономических отношений и формировании единого экономического пространства.

В современных условиях противоправные действия в сфере экономики с применением знаний в области бухгалтерского учета совершаются различными способами. Данная категория правонарушений является труднодоказуемой, так как совершается злоумышленниками, обладающими специальными знаниями в сфере бухгалтерского учета, налогообложения и контроля, что значительно затрудняет выявление и раскрытие данных преступлений сотрудниками правоохранительных органов. Из-за недостаточных профессиональных навыков оперативные работники не всегда могут своевременно выявить такие действия и собрать необходимые доказательства с установлением круга подозреваемых лиц. Все это свидетельствует о том, что при выявлении и расследовании противоправных действий экономической направленности необходимо развивать документальные методы бухгалтерской экспертизы, привлекать экспертов-бухгалтеров, обладающих специальными знаниями в названных сферах профессиональной деятельности.

## **1. Методические аспекты исследования внеучетной бухгалтерской документации**

Документы, используемые в бухгалтерском учете, несут в себе правовую и экономическую информацию. Правовая информация включает в себя сведения о содержании совершенных фактах хозяйственной жизни с точки зрения действующего законодательства. Экономическая информация отражает данные о регистрации и обобщении фактов хозяйственной жизни, взаимосвязанных между собой посредством количественных и денежных измерителей. При проведении оперативно-следственных мероприятий по экономическим преступлениям сотрудники ОВД исследует не только данные первичных документов, учетных регистров и бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и внеучетную информацию, оказывающую в ряде случаев значительное влияние на отражение фактов хозяйственной жизни экономического субъекта.

В отдельных ситуациях осуществляется выделение в отдельные группы документов, содержащих как учетную, так и внеучетную информацию. Зачастую же на практике такое разделение не производится, несмотря на то, что фактическое влияние учетных и внеучетных документов на формирование выводов неоднозначно. Также неодинаково значение таких документов в работе по сбору доказательств совершенных противоправных действий в сфере экономики по разным категориям дел. Так, по фактам присвоения или растраты денежных средств в качестве доказательства принимаются первичные кассовые приходные и расходные документы, учетные регистры по движению наличных денежных средств, а по преступлениям, связанным со злоупотреблением должностными полномочиями или их превышением – приказы, распоряжения, должностные инструкции.

Например, учетная политика экономического субъекта, регламентирующая организационные и методические аспекты учета и влияющая на отражение результатов хозяйственной деятельности, относится к учетной информации. В то же время заключенные предприятием договоры отно-

сятся к внеучетной информации и также влияют на учетный процесс, но уже довольно опосредованно.

Процесс стандартизации и деления информации и документов, ее содержащих, на учетную и внеучетную группы носит субъективный характер и зависит, на наш взгляд, от следующих обстоятельств:

- уровня общей профессиональной компетенции сотрудника в вопросах бухгалтерского учета;
- объема и качества предоставленной для исследования информации;
- степени компьютеризации бухгалтерского учета на исследуемом предприятии, уровня программного обеспечения учетного процесса;
- количества сотрудников экономического субъекта, вовлеченных в противоправную деятельность экономического характера;
- наличия связей исследуемого субъекта с другими юридическими лицами по направлениям противоправной деятельности экономического характера;
- способа совершения противоправного действия, приемов его сокрытия.

Несмотря на это, изучение и анализ теоретических источников и материалов практического характера позволили нам сгруппировать всю документацию экономического субъекта, в той или иной степени влияющую на формирование доказательственной базы по противоправным действиям экономического характера и используемую в практике ОВД, с максимальной степенью объективности на два вида – учетную и внеучетную. Результаты данного исследования представлены схематично на рис. 1.1.

Выделение из общей массы документации, используемой в правоохранительной практике, документов, не участвующих непосредственно в учетном процессе исследуемого экономического субъекта, имеет большое значение при доказывании тех или иных видов противоправных действий в экономической сфере.

В ряде случаев такие документы могут служить прямым доказательством совершения правонарушения или преступления (внеучетные доку-

менты с элементами материального или интеллектуального подлога, незаконные приказы и

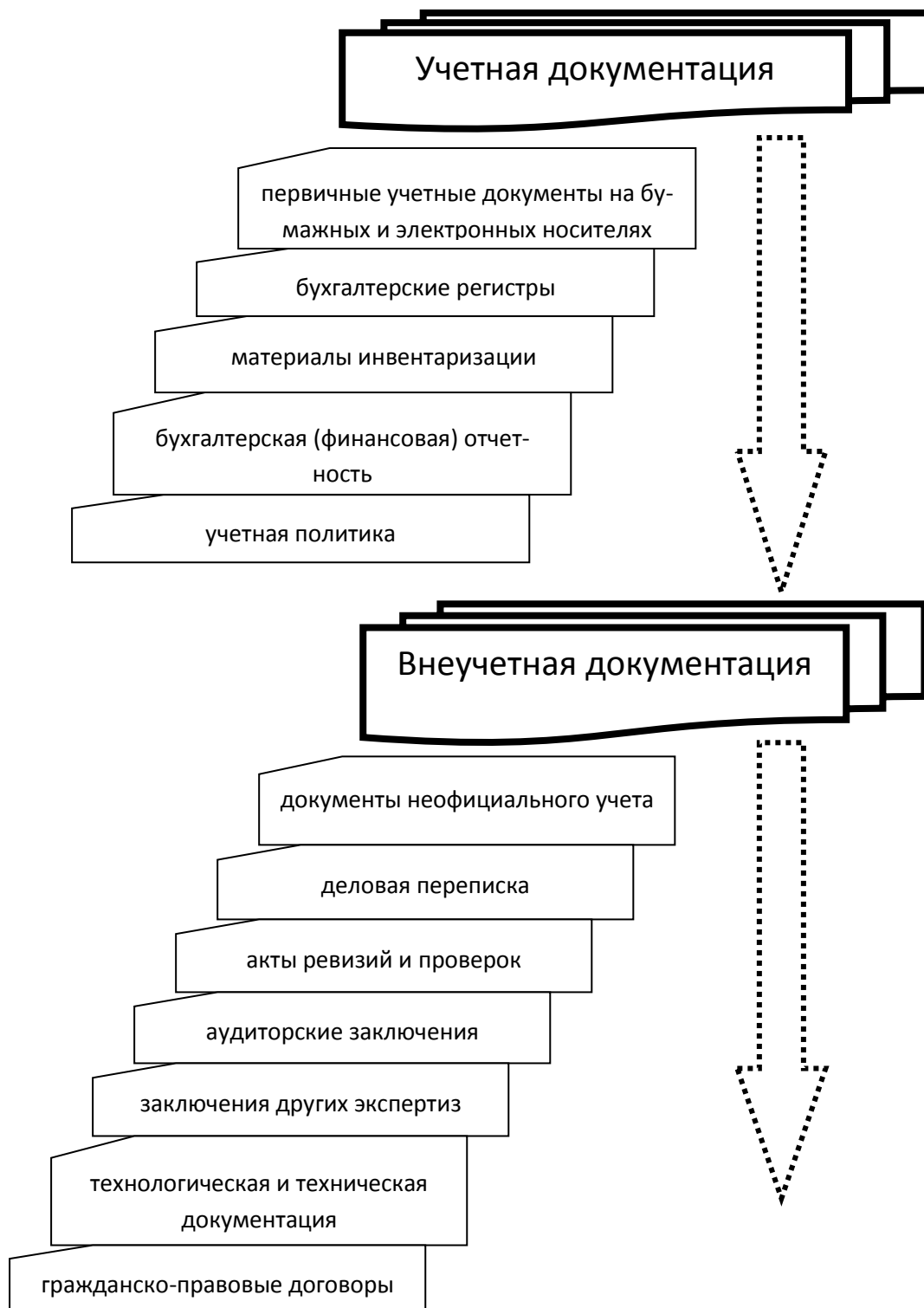


Рис. 1.1. Классификация учетной и внеучетной документации, используемой в экспертной работе

распоряжения и др.), а в отдельных эпизодах – являться источником информации или косвенным доказательством противоправной деятельности («черновые» записи материально-ответственных лиц, протоколы допросов должностных лиц и т.п.). Сотруднику ОВД также необходимо учитывать, что в состав учетных документов в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» включены первичные документы, электронные документы и бухгалтерские регистры [1].

Следует отметить, что в современной научной и учебно-методической литературе имеется достаточно мало разработок, затрагивающих проблемы использования в системе правоохранительного и финансового контроля документации, не включенной в учетный процесс экономического субъекта.

Нет единого подхода к тому, как называть подобную документацию, какие документы включать в ее состав, каким образом осуществлять применение информации, в ней содержащейся, в правоохранительной и контрольно-ревизионной практике.

В отдельных научных работах, посвященных методическим и методологическим проблемам оперативно-разыскной деятельности государственного и финансового контроля, в частности, ставятся вопросы, связанные с ролью и местом внеучетных документов, их определением и классификацией.

В научной и учебно-методической литературе среди авторов нет единства мнений относительно понятия «внеучетный документ», что наглядно демонстрируют результаты проведенного нами анализа, представленные в табл. 1.1.

Опираясь на источники научно-методического характера и учитывая практику ОВД, мы посчитали возможным сформулировать следующее определение внеучетных документов: это небухгалтерская документация экономического субъекта, оказывающая влияние на учетный процесс, а

также на порядок и достоверность отражения фактов хозяйственной жизни в системе взаимосвязанных учетных и отчетных данных.

Таблица 1.1

Определение понятия «внеучетный документ»

Автор, источники, определение	Основополагающий признак определения «внеучетный документ»
1	2
Каширская Л.В. [18, с. 176]. Считает, что часть внеучетных данных составляют основу системных документов, под которыми в данном контексте следует понимать документы, составляющие системную основу финансово-хозяйственной деятельности бюджетного учреждения, содержащие учетную и внеучетную информацию, на основе которых определяется влияние на содержание фактов хозяйственной жизни или на базе которых они осуществляются»	Внеучетный документ как часть системных документов
Горшкова Л. [14]. Внеучетный документ – это «вспомогательные объекты судебной налоговой экспертизы»	Внеучетный документ как вспомогательные объекты

Основу внеучетных документов составляют: внутренние положения экономического субъекта, лицензионно-разрешительная документация, нормативно-правовая документация, договоры гражданско-правового характера, документы по учету кадров, протоколы и др.

Для проведения исследования внеучетных документов на качественном уровне также необходимо разработать методические особенности работы с подобными документами в согласовании с порядком осуществления оперативно-следственных действий на определенных стадиях правоохранительной практики.

В целях методического обеспечения такого исследования крайне важно определить параметры информации, содержащейся во внеучетной документации. Поэтому мы посчитали необходимым разработать группировку источников внеучетной бухгалтерской информации в составе пяти блоков, схема которой представлена на рис. 1.2.

Методически важным аспектом работы с внеучетными документами является обобщение практического опыта и материалов с целью выделения характерных видов противоправной деятельности, которые могли совершаться в отношении подобной документации.

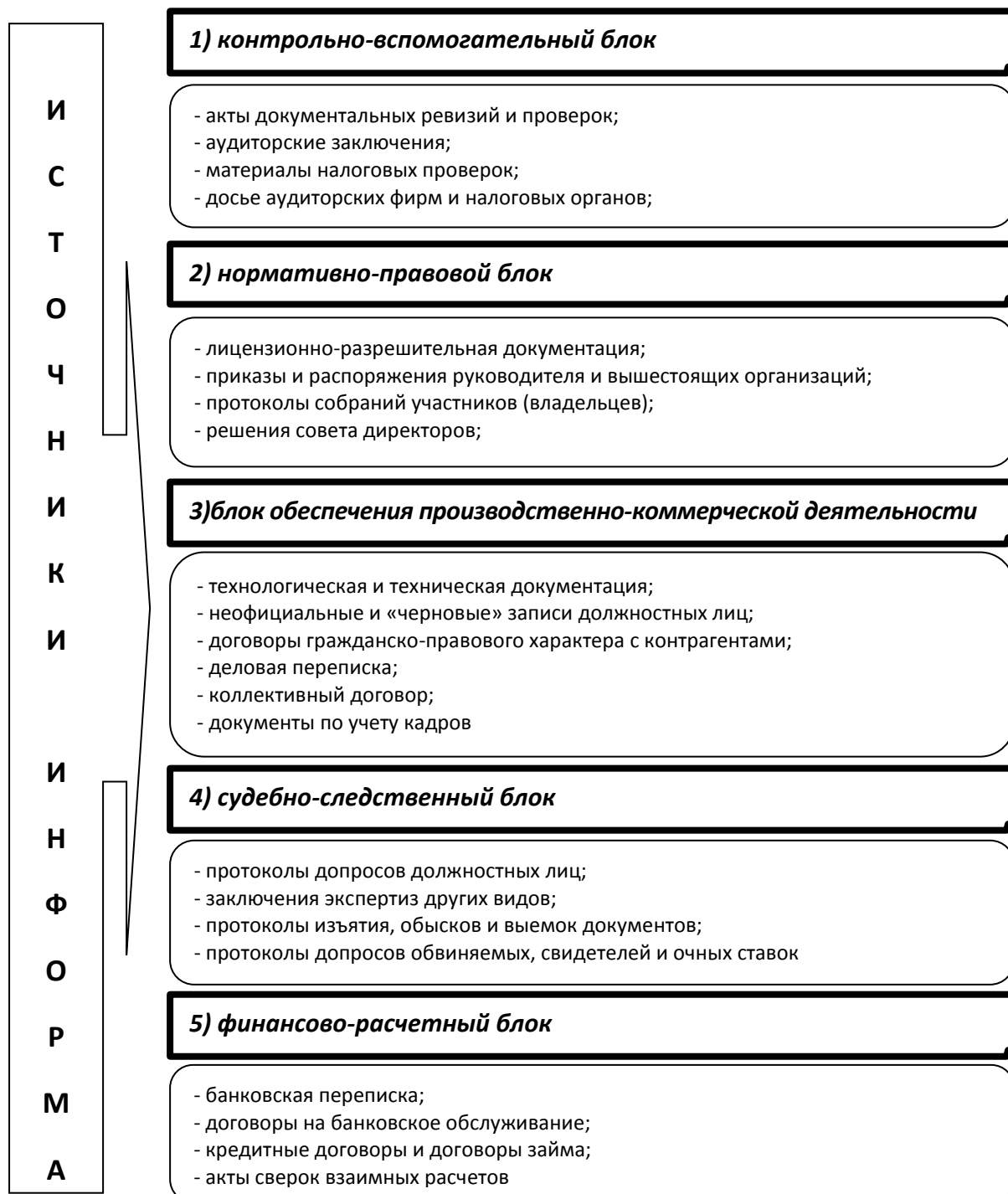


Рис. 1.2. Схема группировки источников внеучетной бухгалтерской информации

Проведенный анализ различных практических источников позволил составить перечень типичных нарушений в отношении внеучетной бухгалтерской документации, выявляемых в практике ОВД, а именно:

- 1) полное или частичное отсутствие необходимых внеучетных документов;
- 2) несвоевременное составление и внесение изменений во внеучетные документы;
- 3) непреднамеренные ошибки и умышленные искажения при составлении документов;
- 4) материальный и интеллектуальный подлог внеучетных документов;
- 5) несоответствие данных внеучетных документов другим материалам в системе взаимосвязанной экспертной документации;
- 6) отсутствие необходимых реквизитов внеучетных документов;
- 7) нарушение типового порядка составления документов.

В связи с возникающими на практике затруднениями при работе с внеучетными документами считаем целесообразным разработать системную таблицу, включающую максимально полный перечень таких документов, места их составления, ответственных исполнителей и ориентировочное количество экземпляров с местами хранения (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Перечень и характеристика внеучетных документов, используемых при проведении исследования экономических преступлений

Наименование внеучетного документа	Ответственный исполнитель	Место составления	Ориентировочное количество экземпляров и место хранения
1	2	3	4
Акты документальных ревизий и проверок	Представители контрольно-ревизионных служб	Проверяемый экономический субъект или вышестоящий орган	1 – проверяемый экономический субъект. 1 – Вышестоящая контрольно-ревизионная служба

Материалы налоговых проверок	Представители уполномоченного налогового органа	Проверяемый экономический субъект или налоговый орган	1 – проверяемый экономический субъект. 1 – налоговый орган
Аудиторские заключения	Сотрудники аудиторской фирмы, независимые аудиторы	Проверяемый экономический субъект или аудиторская фирма	1 – проверяемый экономический субъект. 1 – аудиторская фирма
Протоколы допросов должностных лиц	Сотрудники следственных органов, органов дознания	Экономический субъект, правоохранительные органы	1 – следственные и судебные органы, органы дознания
Заключения экспертиз других видов	Эксперты по видам специальности	Экспертно-криминалистические подразделения	1 – следственные и судебные органы, органы дознания
Досье аудиторских фирм и налоговых органов	Сотрудники аудиторских фирм и налоговых органов	Аудиторские фирмы и налоговые органы	1 – аудиторская фирма или налоговый орган
Объяснения материально-ответственных и должностных лиц по фактам материального ущерба	Материально-ответственные и должностные лица, допустившие факты материального ущерба	Рабочее место материально-ответственного или должностного лица	1 – инвентаризационное дело
Лицензионно-разрешительная документация	Представители лицензирующего или разрешительного органа	Лицензирующий или разрешительный орган	1 – руководитель экономического субъекта
Приказы и распоряжения руководителя и вышестоящих организаций	Руководитель экономического субъекта и вышестоящего органа	Экономический субъект или вышестоящий орган	По мере необходимости согласно правилам составления документов
Протоколы собраний участников (владельцев)	Председатель и секретарь собрания учредителей (участников)	Экономический субъект	1 – Председатель совета директоров
Технологическая и техническая документация	Уполномоченные органы	Уполномоченные органы	По мере необходимости согласно правилам составления документов
Неофициальные и «черновые» записи должностных лиц	Должностные лица экономического субъекта	Рабочее место должностного лица	1 – рабочее место должностного лица
Договоры гражданско-правового характера с контрагентами	Должностные лица экономического субъекта и контрагента	Экономический субъект или контрагент	По мере необходимости в соответствии с ГК РФ

Деловая переписка	Должностные лица экономического субъекта и контрагента	Экономический субъект или контрагент	По мере необходимости согласно правилам составления документов
Коллективный договор	Представитель администрации трудового коллектива экономического субъекта	Экономический субъект	1 – руководитель экономического субъекта. 1 – представитель трудового коллектива
Протоколы допросов обвиняемых, свидетелей и очных ставок	Сотрудники следственных органов, органов дознания	Экономический субъект, правоохранительные органы	1 – следственные и судебные органы, органы дознания
Банковская переписка	Сотрудники банка, главный бухгалтер экономического субъекта	Обслуживающий банк, экономический субъект	По мере необходимости согласно правилам составления документов
Договоры на банковское обслуживание	Сотрудники банка, руководитель и главный бухгалтер экономического субъекта	Обслуживающий банк, экономический субъект	1 – обслуживающий банк. 1 – бухгалтерия экономического субъекта
Акты сверок взаимных расчетов	Бухгалтерские работники экономического субъекта и контрагентов	Экономический субъект, контрагент	1 - бухгалтерия экономического субъекта 1 – бухгалтерия контрагента
Документы по учету кадров	Кадровая служба экономического субъекта	Экономический субъект	По мере необходимости согласно правилам составления документов

Разработанный и приведенный перечень документов, содержащих внеучетную информацию, отражает различные аспекты функционирования обособленного экономического субъекта, недооценка и малоэффективное использование которых может значительно повлиять на финансовый результат, способствовать совершению противоправных экономических действий, нанести ущерб собственникам, а в ряде случаев и государству в форме неуплаченных в установленный срок налоговых сумм.

Основываясь на определении внеучетных документов и их значении в экспертной практике, способах совершения противоправных действий с ни-

ми, приведенном перечне и характеристике подобных документов, предлагаем систематизировать порядок проведения исследования внеучетных документов экономического субъекта с градацией по шести стадиям (рис. 1.3).

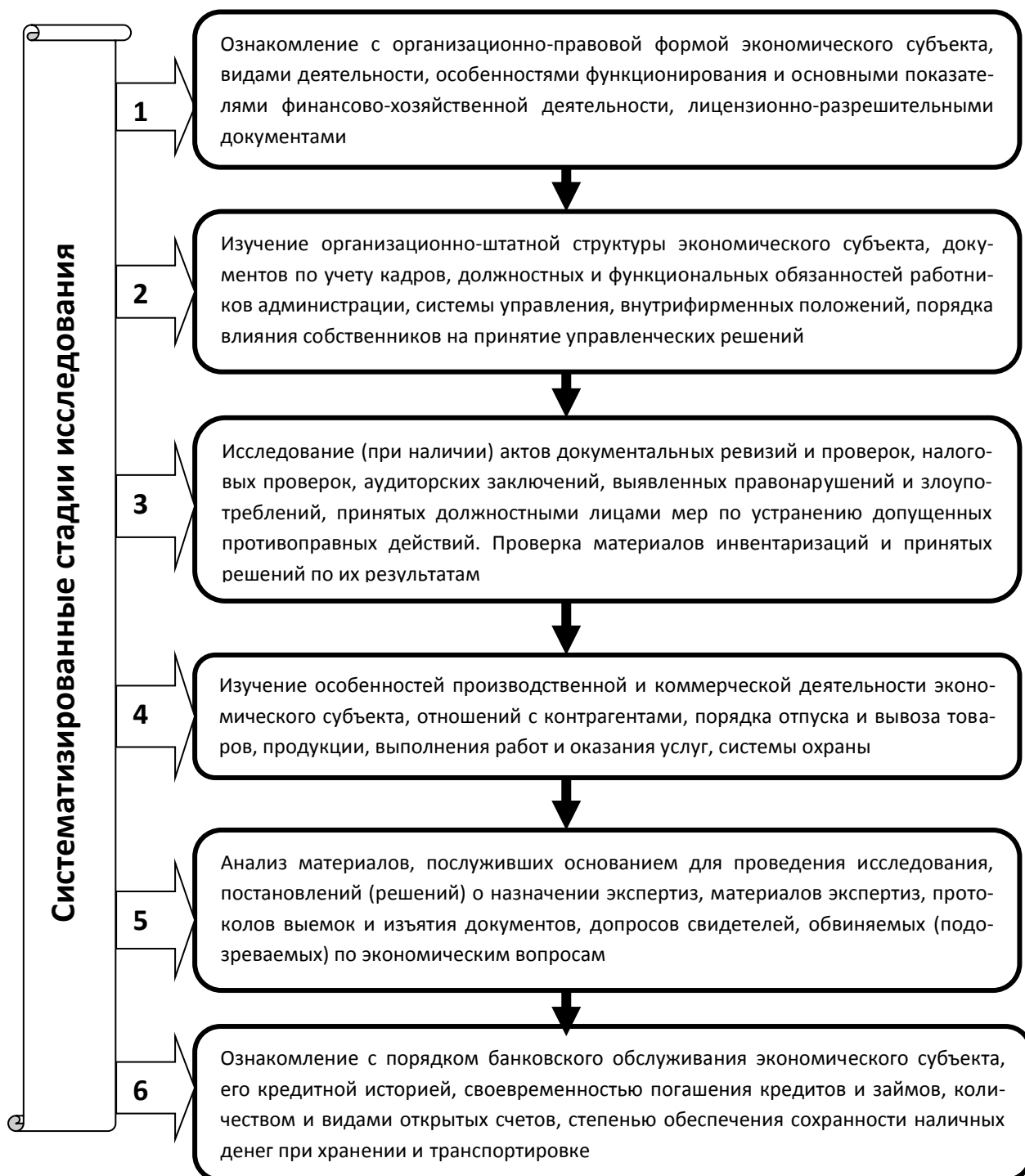


Рис. 1.3. Схема систематизации стадий исследования внеучетной документации экономического субъекта

Как уже отмечалось ранее, внеучетные документы имеют важное значение в деятельности экономических субъектов и оказывают большое влияние на полноту, качество и достоверность отражения фактов хозяйственной жизни в данных бухгалтерского учета и отчетности.

Можно также констатировать, что подобные документы составляют основу жизнедеятельности экономического субъекта любой формы собственности с различными направлениями производственной и коммерческой деятельности независимо от структуры управления.

Кроме того, выделение рассматриваемой категории документов в отдельный сегмент «исследование внеучетных документов» позволит включать данный сегмент в базовую основу любой формы правоохранительной деятельности и финансового контроля, а также последующего мониторинга и исследования противоправных проявлений в финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов.

## **2. Использование неофициальных бухгалтерских документов при выявлении и расследовании экономических преступлений**

Криминальные проявления в экономической деятельности наносят серьезный вред безопасности национальной экономики, причиняют значительный ущерб государству, посягая на устои существования самого общества и его жизнедеятельности. К числу факторов, обуславливающих криминализацию экономических отношений, можно отнести следующие: проведение экономических реформ без построения эффективного механизма противодействия и защиты от неправомерных посягательств и противоправных действий в сфере финансово-хозяйственной деятельности, ослабление государственного влияния в отдельных сферах экономической жизни в период реформирования и др.

Реконструкция государственной экономики без формирования адекватных структур контроля, противодействия и защиты от противоправных посягательств дает возможность определенным силам расширить масштабы теневого сектора и создать предпосылки для неправомерной деятельности. При ослаблении государственного контроля и влияния силовых структур по экономическим направлениям велика вероятность качественного роста теневых процессов в области экономических отношений, что, в свою очередь, сопровождается использованием усовершенствованных способов совершения противоправных экономических действий, увеличением масштабов коррупционных проявлений по всем уровням государственной власти и службы.

Нынешние экономические условия характеризуются трансформацией проблемы противодействия криминальным проявлениям в экономической сфере и теневому бизнесу из узковедомственной в деятельности правоохранительных органов в проблему общегосударственного уровня. Об этом свидетельствуют темпы роста и масштабы распространения теневых

аспектов в хозяйственной жизни общества. Помимо прочего теневые проявления в экономической сфере не только препятствуют формированию доходной части бюджета, но и создают значительные трудности в развитии официальной государственной экономики, которая, оставаясь в правовых рамках, в отдельных ситуациях и по ряду направлений не всегда выдерживает конкурентную борьбу с теневыми структурами и их деятельностью. Все вышеназванное не дает государственному сектору экономики в полной мере использовать собственные ресурсы и источники для поступательного социально-экономического совершенствования.

Используя элементы некоторой дезорганизации и низкий уровень надзора со стороны государственных контрольных органов, наибольший импульс получили различные аспекты теневого ведения дел и предпринимательства, в ряду которых отдельного внимания для нашего исследования заслуживают такие проявления теневого сектора, как искажение объемов и сокрытие элементов финансово-хозяйственной деятельности. В связи с этим одной из важных задач деятельности правоохранительных органов в системе обеспечения экономической безопасности будет являться работа по противодействию противоправным проявлениям в сфере экономики, в составе которой приоритет приобретают проблемы выявления, анализа, документирования и доказывания фактов сокрытия и не отражения хозяйственной деятельности экономических субъектов.

Необходимо также учитывать, что противоправные действия по искажению и сокрытию объемов производственной и коммерческой деятельности в рамках экономического субъекта неизбежно ведут к деформации бухгалтерских учетных данных. В теории и практике судебной бухгалтерии систему бухгалтерского учета, измененную вследствие криминального воздействия и имеющую в своей структуре следы такого деформирования, принято называть «двойной» бухгалтерией.

Основу для исследования и документирования подобных действий

составляют соответствующие бухгалтерские документы, полученные и приобретенные к делу с соблюдением действующего законодательства.

В специальной научной и учебно-методической литературе для исследования противоправных экономических действий и их документирования, формирования доказательственной базы по экономическим преступлениям предлагаются и описываются разнообразные приемы и способы работы с документальными свидетельствами [13, с. 48]. В качестве объектов исследования в практике ОВД предоставляются помимо бухгалтерских документов, как на бумажных, так и на электронных носителях, другие материалы дела, которые позволяют судить о фактах хозяйственной и действиях, не отраженных в учетных документах или искаженных в них. Такие операции и действия целесообразно исследовать с привлечением неофициальной («черновой») бухгалтерской и небухгалтерской документации, изъятой и полученной, как правило, в ходе оперативно-розыскных мероприятий.

Изучение и анализ практических материалов свидетельствуют о том, что в настоящее время в деятельности ОВД необходимо четко разграничивать понятие официального документа бухгалтерского учета и документа неофициального или «чернового» учета. Чаще всего в качестве документов неофициального учета признают документацию, которая не используется в официальном порядке исследуемым экономическим субъектом, не регламентирована учетной политикой субъекта, не отражена в его бухгалтерском учете. На наш взгляд, подобная распространенная точка зрения несколько сужает практические аспекты использования такой внеучетной документации. На практике неоднократно фиксировались случаи, когда неофициальные документы влияли не только на учетные данные, но и на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта (криминальные банкротства, налоговые правонарушения и т.п.).

Поэтому в качестве наиболее полного определения документов неофициального учета нами предлагается следующее: это документ экономического субъекта на бумажных или электронных носителях, не регламентированный официальными нормативными актами, не отраженный в системе бухгалтерского учета или отчетности, составленный с нарушением действующего законодательства.

Как правило, документы такого рода формируются вне системы финансового контроля и не имеют доказательственного значения без подтверждения их данных официальной бухгалтерской документацией. Названная документация может быть использована органами правопорядка для определения границ участия должностных лиц экономического субъекта в противоправных схемах и степени их виновности. В работе сотрудников ОВД такие документы необходимы при исследовании и оценке анализируемых неправомерных фактов, при определении направлений поисковой деятельности, для правильного и объективного формирования доказательственной базы.

Однако на практике имеют место определенные проблемы при использовании неофициальной и «черновой» документации в деятельности ОВД в связи с многообразием типов и форм рассматриваемых документов, расширением диапазона мест их составления и применения, различным уровнем их исполнения.

Результаты проведенного исследования и анализ практических данных показывают, что при оформлении подобных документов можно наблюдать следующие характерные признаки:

- не полностью оформленные данные о совершенных фактах хозяйственной жизни;
- наличие необоснованных или неоговоренных исправлений;
- отсутствие подписей должностных лиц, давших разрешение на совершение операций или исполнивших их;
- неполное или неясное указание фактов хозяйственной жизни;

- отсутствие наименования экономического субъекта, в котором совершена операция;

- небрежность во внешнем оформлении.

Все вышеизложенное подтверждает крайнюю необходимость детального изучения документов неофициального («чернового») учета, пределов их использования, порядка и степени их оценки и исследования, разработки методических основ работы с такой документацией.

В правоохранительной практике по фактам противоправных действий с имуществом, денежными средствами и обязательствами для установления истины основанием для исследования документов является определение их достоверности по существу содержания. Данное основание может послужить причиной приобщения к делу неофициальных («черновых») документов и записей их оценки в качестве документов официального порядка. Оперативно-следственный аппарат обязан сопоставить результаты исследования неофициальной бухгалтерской и небухгалтерской документации, приобщенной к делу, с данными бухгалтерского учета и отчетности по одним и тем же операциям. С этой целью сравнивается информация, имеющаяся в официальной и неформальной документации на предмет наличия расхождений между ними, определяются сущность и причины отклонений.

В различных ситуациях при оценке неофициальных документов большое значение могут иметь выводы, отраженные в заключениях экспертов, без которых в отдельных случаях практически невозможно решить вопросы, стоящие перед правоохранительными органами. С помощью экспертиз, например криминалистической, может осуществляться идентификация подписей или почерков должностных лиц, подписавших или оформивших неофициальный («черновой») документ. Без проведения товароведческой экспертизы на практике бывает проблематичным установление реальных объемов недостач или излишков имущества, а также определение суммы материального ущерба.

Неформальная документация, связанная тем или иным образом с учетным процессом, может быть также использована в качестве отправной точки при сборе информации с целью максимально достоверного формирования доказательственной базы совершенного противоправного действия экономического характера. Она может служить в виде вспомогательного материала для выяснения ответственных должностных и материально-ответственных лиц в различных хозяйственных ситуациях, имеющих отношение к хранению и движению денежных средств, имущества и обязательств экономического субъекта.

На практике осуществляется использование неофициальной документации для решения задач, стоящих перед различными видами финансового контроля (документальных ревизий, аудиторских и налоговых проверок). Поэтому проблемы эффективного применения и актуализации градации рассматриваемых документов существуют и нуждаются в рассмотрении и решении в рамках всей системы государственного финансового контроля.

Исследование неофициальных документов помогает установить в предварительном порядке фактическое положение дел на исследуемом объекте, наиболее проблемные участки жизнедеятельности экономического субъекта, ориентировочные приемы и способы совершения преступлений. Вместе с тем полученную на основе неофициальной документации информацию в дальнейшей работе следует использовать с высокой степенью осторожности, только в комплексе с другими доказательствами и в рамках действующего законодательства.

Если в результате изучения документации исследуемого экономического субъекта будет установлено, что факты хозяйственной жизни в бухгалтерских учетных документах отражены с искажениями, а в неофициальных документах – в соответствии с действующими правилами и инструкциями, то выводы о правомерности данных неформальной документации можно сформулировать только при наличии следующих двух факторов:

1) в неформальные документы включены реквизиты, предусмотренные для официальной документации;

2) информация неофициального учета об отражении фактов хозяйственной жизни совпадает с официальной бухгалтерской документацией.

Исследование проводится на основе бухгалтерской документации, полученной в распоряжение правоохранительных органов в соответствии с действующим законодательством. Основная часть документов изымается с соблюдением правовых норм. При этом выемка и изъятие производится в отношении подлинных документов, но в исключительных случаях допускается замена подлинников заверенными в установленном порядке копиями.

Однако в процессе выемок и изъятий не во всех случаях появляется возможность получить всю необходимую документальную информацию. Как свидетельствуют практические материалы расследования противоправных действий экономической направленности, ответственные должностные лица экономических субъектов, причастные к правонарушениям и злоупотреблениям, чаще всего принимают определенные меры, связанные с уничтожением или сокрытием следов, имеющих как в официальной, так и неформальной («черновой») документации. Официальные и неофициальные документы могут храниться не только в служебных помещениях, но и в других местах (в частных домовладениях, гаражах и т.п.).

С помощью информации, имеющейся на неофициальных («черновых») бумажных и электронных носителях, появляется возможность установить фактические данные отражения в учете фактов хозяйственной жизни. Последующее сравнение неофициальной информации и правомерных учетных и отчетных записей повышает шансы проводимых поисковых мероприятий и эффективность дальнейших исследований. Как показали результаты проведенной работы, неофициальная («черновая») документация в основном содержит следующие учетные сведения:

- о движении и условиях хранения денежных средств и имущества экономического субъекта;

- об отдельных сторонах и аспектах совершенных фактах хозяйственной жизни, не получивших правильного отражения в официальном учете и отчетности;

- о действительных суммах выручки и объемах продаж экономического субъекта за исследуемый период;

- об особенностях производственного процесса и коммерческой деятельности экономического субъекта.

В отдельных ситуациях путем использования информации неформальной документации возникает необходимость и появляется возможность восстановить полностью или частично учетные этапы и хронологию финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта за определенный отрезок времени даже в тех случаях, когда официальный бухгалтерский учет имел отставания или не велся совсем. При помощи неофициальных данных становится возможным исследовать факты выпуска и реализации неучтенной продукции (товаров, работ, услуг), ведения «двойной» бухгалтерии, проведения бестоварных операций учета и т.п.

В зависимости от роли неофициальной («черновой») документации в поисковых мероприятиях правоохранительных органов, в формировании доказательственной базы противоправных действий в сфере экономики, а также по отношению к официальному бухгалтерскому учету экономического субъекта нами предлагается классификация таких документов по четырем блокам:

Первый блок – неофициальная переписка должностных лиц экономического субъекта, в том числе помещенная во внутренней (корпоративной) компьютерной сети (указания руководства, доклады подчиненных, обмен мнениями по тем или иным вопросам, незарегистрированные объяснения должностных и материально-ответственных лиц и т.п.).

Второй блок – вспомогательные неформатные учетные документы, оформленные должностными или материально-ответственными лицами по собственной инициативе («личная» картотека складского учета имущества,

неформатные результаты производственного и коммерческого количественного учета, неучтенные пропуски на вывоз материальных ценностей и др.).

Третий блок – «черновые» бухгалтерские документы, составленные параллельно с правомерной документацией, элементы «двойной» бухгалтерии («вторая» Главная книга, незарегистрированные платежные ведомости, неофициальные приходно-расходные кассовые документы и т.д.).

Четвертый блок – неформальные записи должностных лиц экономического субъекта, содержащие следы противоправных хозяйственных действий (деловые неформальные дневники, неофициальные служебные тетради, блокноты, записные книжки и др.).

Иллюстрация перечисленной классификации по блокам представлена на рис. 2.1.

Таким образом, мы можем с уверенностью констатировать, что неофициальные («черновые») документы, в той или иной степени влияющие на систему бухгалтерского учета экономического субъекта и используемые в правоохранительной практике, могут быть отнесены к внеучетным документам. Кроме того, было обосновано важное значение неофициальных и «черновых» внеучетных документов при проведении оперативных и поисковых мероприятий; в выявлении, доказывании и расследовании экономических правонарушений и злоупотреблений; в формировании доказательственной базы по противоправным действиям экономической направленности.

Проведенное изучение и анализ практических материалов позволили сформулировать авторское определение неформатной документации экономического субъекта с позиций правоохранительной практики и системы государственного финансового контроля и провести группировку названных документов по четырем взаимосвязанным блокам в зависимости от степени их использования и назначения в правоохранительной практике.

Также по результатам осуществленного исследования нами были определены виды информации, содержащейся на неофициальных бумажных и электронных носителях; выявлены характерные признаки и отличительные черты, наблюдаемые при оформлении неформатной документации.



Рис. 2.1. Группы классификации «черновых» и неофициальных документов бухгалтерской документации

## Заключение

Поставленные по рассматриваемой теме научно-исследовательской работы задачи решены в полном объеме, что позволило сформулировать следующие выводы:

1. Разработанный и приведенный перечень документов, содержащих внеучетную информацию, отражает различные аспекты функционирования обособленного экономического субъекта, недооценка и малоэффективное использование которых может значительно повлиять на финансовый результат, способствовать совершению противоправных экономических действий, нанести ущерб собственникам, а в ряде случаев и государству в форме неуплаченных в установленный срок налоговых сумм.

2. Основываясь на определении внеучетных документов и их значении в экспертной практике, способах совершения противоправных действий с ними, приведенном перечне и характеристике подобных документов, предложено систематизировать порядок проведения исследования внеучетных документов экономического субъекта с градацией по шести стадиям.

3. Внеучетные документы имеют важное значение в деятельности экономических субъектов и оказывают большое влияние на полноту, качество и достоверность отражения фактов хозяйственной жизни в данных бухгалтерского учета и отчетности.

4. Можно констатировать, что подобные документы составляют основу жизнедеятельности экономического субъекта любой формы собственности с различными направлениями производственной и коммерческой деятельности независимо от структуры управления.

5. Выделение рассматриваемой категории документов в отдельный сегмент «исследование внеучетных документов» позволит включать данный сегмент в базовую основу любой формы правоохранительной дея-

тельности и финансового контроля, а также последующего мониторинга и исследования противоправных проявлений в финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов.

6. Проведенное изучение и анализ практических материалов позволили сформулировать авторское определение неформатной документации экономического субъекта с позиций правоохранительной практики и системы государственного финансового контроля и провести группировку названных документов по четырем взаимосвязанным блокам в зависимости от степени их использования и назначения в правоохранительной практике.

7. По результатам осуществленного исследования были определены виды информации, содержащейся на неофициальных бумажных и электронных носителях; выявлены характерные признаки и отличительные черты, наблюдаемые при оформлении неформатной документации.

## Список использованных источников

1. О бухгалтерском учете : федеральный закон РФ от 06.12.2010 г. № 402-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
2. Уголовный Кодекс РФ от 13.06.1996 г. № 63-ФЗ (ред. от 07.03.2011) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
3. Уголовно-процессуальный кодекс РФ от 18.12.2001 г. № 174-ФЗ (ред. от 08.03.2015) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.
4. Уголовный кодекс Российской Федерации с комментариями: текст с изм. и доп. на 10 октября 2012 г. – М. : Эксмо, 2012. – 320 с. – (Российское законодательство с комментариями).
5. Международные стандарты аудита и контроля качества : сборник: в 3 т. / Международная федерация бухгалтеров (МФБ). – Киров : Кировская областная типография, 2012. – Т.1. – 528 с.
6. Абанин М.В. Ответственность за преступления в сфере налогообложения: новые изменения в Уголовном кодексе РФ / М.В. Абанин // Право и экономика. – 2004. – № 2. – С. 82–88.
7. Алибеков Ш.И. Судебно-бухгалтерская экспертиза / Ш.И. Алибеков // Электронная библиотека ModernLib.Ru [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://modernlib.ru/books/shi\\_alibekov/sudebnbuhgalterskaya\\_ekspertiza/read\\_2](http://modernlib.ru/books/shi_alibekov/sudebnbuhgalterskaya_ekspertiza/read_2).
8. Белуха Н.Т. Аудит: учебник / Н.Т. Белуха. – Киевская областная организация общества «Знания» Украины, 2000. – 221 с.
9. Булгакова С.В. Теория бухгалтерского учета : учебное пособие / С.В. Булгакова, Н.Г. Сапожникова. – Воронеж : Издательство Воронежского государственного университета, 2002. – 288 с.

10. В 2015 году число мошенничеств в России выросло на четверть – до 200 тысяч. «БИЗНЕС Online» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.business-gazeta.ru/news/301038>.
11. Генеральная прокуратура Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.genproc.gov.ru>.
12. Голубятников С.П. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы : учебник / С.П. Голубятников ; под ред. С.С. Остроумова. – Волгоград : ВСШ МВД СССР, 1980. – 452 с.
13. Голубятников С.П. Аудит в юридической практике: учебное пособие / С.П. Голубятников, Е.С. Леханова; под ред. С.П. Голубятникова. – М. : Юрид. лит., 2002. – 144 с.
14. Горшкова Л. Процедура налоговых проверок: причины признания проверки недействительной / Л. Горшкова // Финансовая газета. – 2010. – № 16 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.lawmix.ru/bux/111>.
15. Дубонос Е.С. Судебная бухгалтерия: учебное пособие / Е.С. Дубонос, А.А. Петрухин. – М. : Книжный мир, 2001. – 176 с.
16. Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия : учебник / С.Г. Еремин. – М. : ЦОКР МВД России, 2005. – 368 с.
17. Звягин С.А. Развитие методологии и методики бухгалтерской экспертизы: дис. д-ра экон. наук / Звягин Сергей Анатольевич. – Воронеж, 2009. – 381 с.
18. Каширская Л.В. Методология и организация бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях : дис. д-ра экон. наук / Каширская Людмила Васильевна. – М., 2013. – 286 с.
19. Колоткин М.Н. Социология : учеб.-метод. пособие / М.Н. Колоткин. – Новосибирск : СГГА, 2001. – 72 с.
20. Леханова Е.С. Некоторые проблемы применения судебно-экономических знаний в уголовном процессе / Е.С. Леханова // Пробелы в российском законодательстве. – 2009. – № 4. – С. 234–237.

21. Медведев М.Ю. Бухгалтерский словарь / М.Ю. Медведев. – М. : Проспект; Велби, 2010. – 488 с.
22. Новая экономическая энциклопедия / Е.Е. Румянцева [и др]. – М. : ИНФРА, 2005.– 724 с.
23. Ожегов С.И. Словарь русского языка :ок. 57000 слов / под ред. д-ра филол. наук, проф. Н.Ю. Шведовой. – 14-е изд., стереотип. – М. : Рус.яз, 1983. – 816 с.
24. Оперативно-служебная деятельность ГУЭБ и ПК МВД России // Экономический вестник МВД России. – 2013. – № 4. – С. 37–45.
25. Официальный сайт Ассоциации сертифицированных ревизоров по борьбе с мошенничеством (AssociationofCertifiedFraudExaminers (ACFE)). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.acfe.com/>.
26. Романов В.В. Судебная бухгалтерия. Краткий курс / В.В. Романов. – 2012. – 26 с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа:<http://litrus.net>book/read /59600?p=15>.
27. Ромашов А.М. Вопросы теории и практики судебно-бухгалтерской экспертизы / А.М. Ромашов // Актуальные проблемы развития судебно-бухгалтерских экспертиз. – М., 1974. – 320 с.
28. Россинская Е.Р. Судебная экспертиза в уголовном, гражданском и арбитражном процессе / Е.Р. Россинская. – М. : Право и закон, 1996. – 185 с.
29. Соколов Б.Н. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика) / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин.– М. : Экономика, 2007.– 442 с.
30. Сунчалиева Л. Э. Мошенничество (уголовно-правовой и криминологический аспект) :автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Сунчалиева Лейла Эмирбековна. – Ставрополь, 2004. – 24 с.
31. Чаадаев С.Г. Судебно-экономическая экспертиза / С.Г. Чаадаев, М.В. Чадин // Черные дыры в российском законодательстве. – 2001. – № 1. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.k-press.ru/bh/2001 /1/chaadaev/chaadaev.asp>.

32. Шадрин В.В. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы : учебник для юридических вузов / В.В. Шадрин. – М. :Юристъ, 2000. – 463 с.
33. Шубочкина Е.В. Методы документальных исследований мошеннических явлений в сфере кредитования / Е.В. Шубочкина // Вестник Нижегородской академии МВД России. – 2014. – № 3(27). – С. 316-321.
34. Экономический словарь / А.И. Архипов [и др.] ; отв. ред. А.И. Архипов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Проспект, 2010. – 672 с.
35. Электронные словари и энциклопедии: Большая советская энциклопедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.slovari.bibliofond.ru/>.