

УДК 343.98

**Ж. И. Ковган**

адъюнкт научно-педагогического факультета Академии МВД Республики Беларусь  
г. Минск, Беларусь  
E-mail: [Jane\\_2007@mail.ru](mailto:Jane_2007@mail.ru)

## **КОРРЕЛЯЦИОННЫЕ ЗАВИСИМОСТИ МЕЖДУ ДАННЫМИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ПРЕСТУПНЫМ ДЕЯНИЕМ**

*Статья посвящена вопросам отражения преступлений, совершаемых в сфере экономики, в данных бухгалтерского учета. Автором работы исследованы правила ведения бухгалтерских счетов, составления бухгалтерских проводок, формирования бухгалтерских документов. На основании этого выделены группы корреляционных зависимостей между данными бухгалтерского учета и преступным деянием, которые могут применяться сотрудниками правоохранительных органов для выявления фактов преступного деяния.*

*Ключевые слова: данные бухгалтерского учета, счет, проводка, документ, преступления в сфере экономики, правоохранительные органы.*

Все явления объективного мира находятся во взаимодействии, во взаимосвязи друг с другом. Иными словами, можно говорить о том, что любое вновь возникающее явление порождает новые связи или изменяет ранее существующие. Более детальное изучение происходящих в результате этого трансформаций позволяет установить причинно-следственную зависимость между ними. В одних случаях такая связь видна сразу, а в других – она «скрыта». Примером последнего случая могут быть латентные преступления. Для их выявления необходимо проводить детальное исследование обстоятельств дела, определять возможные связи между совершенным деянием и оставленными следами и т. д. (т. е. изучать не только «близкие», но и «далекие» связи).

Выявление совпадений, взаимосвязей и соответствий может производиться с помощью корреляционных зависимостей, применяемых в криминалистике для идентификации, локализации объектов и т. д. Обозначенный показатель не является точным или полным, т. к. показывает возможные варианты причин произошедшего явления объективного мира, т. е. позволяет определить степень вероятности существования причинно-следственной связи. В свою очередь, для определения истинной причины произошедшего события необходимо исследовать всю совокупность факторов, которые могли оказать воздействие на явление объективного мира, с помощью соответствующих научных знаний. Это в конечном итоге позволяет определить отсутствие или наличие причинно-следственной связи между интересующими явлениями. Впоследствии полученные результаты могут стать источником доказательств по уголовному делу.

Вопросам выявления корреляционных зависимостей в бухгалтерском учете посвящены работы С. П. Голубятникова, Е. С. Лехановой, Г. А. Шумака и др., и до сих пор эта тема остается актуальной. В них они рассматривают сущность судебной бухгалтерии как экономико-правовой дисциплины, положения которой следует использовать правоохранительными органами в процессе расследования преступлений [1]; анализируют вопросы интеграции

экономических и криминалистических знаний в процессе борьбы с преступлениями в сфере экономики [2]; определяют возможности использования экономических методов при проведении процессуальных действий [3] и т. д.

Экономические знания согласно выводам упомянутых авторов могут использоваться для выявления преступного деяния в данных бухгалтерского учета, т. е. между ними существуют корреляционные зависимости. Следует отметить, что в математике, физике и других науках корреляционные зависимости предполагают выведение формул и построение графиков. Однако для определения корреляционных зависимостей в бухгалтерском учете целесообразно использовать элементы бухгалтерского учета во взаимосвязи между собой и преступным деянием. На оси координат данная зависимость будет выглядеть следующим образом:  $y$  – преступное деяние,  $x$  – следы преступления. В результате имеем:  $y = f(x_1, x_2, \dots, x_i)$ , где  $i$  – элемент бухгалтерского учета (счет, проводка, документ), в котором может найти отражение преступное деяние. Следует отметить, что на способ отражения преступного деяния в данных бухгалтерского учета оказывают влияние внутренние и внешние взаимосвязи.

Проведенное нами исследование материалов уголовных дел показало, что поиск следов преступлений в данных бухгалтерского учета следует начинать с изучения бухгалтерских счетов (в частности, когда имеются сведения о хищении, злоупотреблении служебными полномочиями и т. д.). Любая финансово-хозяйственная операция вызывает двойственное изменение на бухгалтерских счетах. Принцип двойной записи целесообразно использовать для сопоставления данных оборотов счетов, на которых должны отражаться финансово-хозяйственные операции в одинаковых суммах. И именно отсутствие данной зависимости может свидетельствовать о наличии преступного деяния.

Не все счета бухгалтерского учета могут корреспондировать между собой. Например, счет 51 «Расчетный счет» не корреспондирует со счетом 10 «Материалы». Если в материалах уголовного дела такая корреспонденция имеется, то это может указывать на факт совершения противоправного деяния.

Таким образом, лицо, ведущее уголовный процесс, при анализе бухгалтерских счетов должно понимать, что последний представляет собой способ фиксации всех изменений, происходящих с субъектом хозяйствования за отчетный период под воздействием финансово-хозяйственных операций. Нарушение же данного правила может свидетельствовать о наличии противоправных деяний.

В процессе проведения расследования следователю следует обращать внимание на вид счета, т. к. в судебной практике имеются случаи умышленного нарушения установленного законодательством порядка записи на счетах финансово-хозяйственных операций, что приводит к искажению ее экономической сущности. Так, запись по дебету счета 51 «Расчетный счет» означает поступление денежных средств, а по кредиту – их выбытие. Несоблюдение данной последовательности может привести к формированию неправильного остатка по счету.

Бухгалтерские счета в зависимости от объема содержащейся в них информации бывают синтетические и аналитические, субсчета.

Взаимосвязь первых двух проявляется в том, что сумма оборотов и сальдо по аналитическим счетам должна быть равна сумме оборотов по сальдо соответствующего синтетического счета. Эту связь называют контрольной функцией аналитического учета. Сопоставление следователем здесь указанных зависимостей помогает выявить факты неполноты отражения всех данных на синтетическом счете или открытых к нему аналитических счетах. В свою очередь, субсчета занимают промежуточное значение между синтетическими и аналитическими счетами. Так, следователь при проведении расследования должен учитывать, что суммы оборотов по субсчетам должны быть равны оборотам по соответствующему синтетическому счету.

Таким образом, бухгалтерские счета взаимосвязаны между собой. Это обусловлено одновременной регистрацией финансово-хозяйственных операций в дебете одного счета

и кредите другого в одной и той же сумме (двойная запись), существованием счетов, содержащих обобщенную информацию об объектах учета, объединенных в одну группу по какому-то общему признаку, и открытых к ним счетов с детализированной информацией (аналитических счетов и субсчетов). Существование указанных взаимосвязей обуславливает наличие функциональных зависимостей «бухгалтерские счета – бухгалтерская проводка».

Формулируя промежуточные выводы, необходимо отметить, что при проведении расследования важными источниками доказательств являются бухгалтерские счета, изучение корреляционных зависимостей которых позволяет лицу, ведущему уголовный процесс, выявить несоответствия в данных бухгалтерского учета, что может быть использовано для выяснения фактических обстоятельств произошедшего события. В отдельных случаях такие проявления следует рассматривать как следы преступного деяния.

Традиционно сотрудниками правоохранительных и судебных органов в качестве источников доказательств используются бумажные носители, что особенно характерно для преступлений в сфере экономики. Вся деятельность субъекта хозяйствования подлежит регистрации, причем без документов, надлежащим образом составленных и оформленных, финансово-хозяйственные операции не могут быть учтены. В свою очередь, от правильности внесенных в документы сведений зависит достоверность показателей, получаемых в результате обработки учетных данных.

Так как субъекты хозяйствования применяют разные формы и виды документов, лицу, ведущему уголовный процесс, перед их изучением целесообразно проанализировать схему документооборота проверяемого субъекта хозяйствования для выяснения существующих связей между ними. Детально проводя анализ указанных связей (цепочки связей бухгалтерских документов), можно выявить их отсутствие или нарушение, что может свидетельствовать об искажении учетных данных.

Согласно требованиям ст. 10 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12 марта 2013 г. № 57-З каждая финансово-хозяйственная операция подлежит оформлению первичным учетным документом (например, приходный кассовый ордер, товарная накладная и т. д.), который составляется при совершении финансово-хозяйственной операции, а в случаях, когда это сделать не представляется возможным, – непосредственно после ее совершения [4]. Следовательно, отсутствие подтверждающего или составление фальсифицированного документа является нарушением законодательства. В частности, такая ситуация характерна для хищений, когда осуществляется перевоз продукции на сторону, а документально это оформляется частично (например, отсутствует товарно-транспортная накладная, а в путевом листе зафиксирован факт движения автотранспорта, перевозящего товар) или не оформляется вообще (например, списывается как естественная убыль, недостача и т. д.). На этом основании можно говорить о функциональной зависимости «финансово-хозяйственная операция – бухгалтерский документ».

В бухгалтерских документах не только фиксируется факт совершения финансово-хозяйственной операции, но и результаты фактического контроля, сверок и т. д. В таких случаях информация из бухгалтерских счетов переносится в бухгалтерский документ. В частности, инвентаризационные описи содержат графы: «остаток согласно данным бухгалтерского учета» (заполняется исходя из сведений, содержащихся на счетах бухгалтерского учета); «фактический остаток» (заполняется исходя из количества фактически имеющихся в наличии объектов учета); «отклонения» (показывается разница между данными двух предыдущих граф, которая разносится на счета бухгалтерского учета). Соответственно при расследовании преступлений следователю необходимо обращать внимание на отсутствие противоречий между данными бухгалтерского учета и бухгалтерских документов. Т. е., видится обоснованным в данном случае говорить о существовании функциональной зависимости «бухгалтерский документ – бухгалтерская проводка».

На основании данных бухгалтерских счетов составляется бухгалтерская отчетность (например, бухгалтерский баланс). Такая связь может использоваться для восстановления данных бухгалтерского учета, что особенно актуально при отсутствии документов по ряду причин и обстоятельств, требующих установления в рамках проводимой проверки или процесса расследования (пожар, потеря, умышленное уничтожение и т. д.). Так, бухгалтерский баланс содержит информацию о конечных сальдо счетов на начало и конец отчетного периода, что позволяет восстановить конечное и начальное сальдо бухгалтерских счетов. Анализ полученных данных может использоваться для проведения проверки или экспертизы. Кроме того, в процессе сравнения данных бухгалтерской отчетности и бухгалтерских счетов можно выявить расхождения (в случае их наличия), причинами чего могут быть и счетные ошибки, и несоблюдение требований законодательства. Учитывая обозначенную особенность, видится возможным вести речь о существовании функциональной зависимости «бухгалтерский счет – бухгалтерский документ».

Проведенный нами анализ характеристик бухгалтерских документов показал, что информация из одних документов переносится в другие. В частности, из первичных документов в учетные регистры, а затем в отчетность. Отсутствие каких-либо звеньев в этой цепи документооборота может свидетельствовать о преступных деяниях. Например, наличие товарной накладной на поступление товара и отсутствие сведений о его поступлении к покупателю, иных документов, подтверждающих данное перемещение (в частности, отсутствие приходного ордера, ордера на списание и т. д.), может свидетельствовать о бестоварности накладной. Такой тип противоправных деяний характерен для финансовых компаний, занимающихся выводением денежных средств из оборота. В следственной практике встречаются случаи, когда деньги за товар переводятся на расчетный счет контрагента, а товар к покупателю не поступает.

Органу, ведущему уголовный процесс, следует иметь в виду, что взаимосвязь бухгалтерских документов проявляется не только во внутренних, но и во внешних связях субъекта хозяйствования. Обусловлено это взаимодействием между различными участниками финансово-хозяйственных отношений, что влечет за собой многократное отражение в бухгалтерских документах совершенной операции. Так, факт перечисления заработной платы работникам организации отражается на расчетном счете работодателя, у обслуживающего банка, текущем счете конечного получателя денежных выплат, и счетах налоговых органов, куда перечисляются налоги, взимаемые с суммы выплаченной заработной платы.

Исходя из существующих взаимосвязей между бухгалтерскими документами, может быть выделена функциональная зависимость «бухгалтерский документ – бухгалтерский документ». Здесь характерны две зависимости: внутренняя и внешняя. Внутренняя заключается в том, что в самом документе существуют связи между его данными. Внешняя – сведения, указанные в бухгалтерских документах, формируются исходя из данных иных документов. Кроме того, сведения о какой-либо финансово-хозяйственной операции отражаются в бухгалтерских документах всех участников данных отношений.

В рамках вопроса следует сказать и о законодательно определенных правилах использования, содержания, порядка заполнения (например, в некоторых документах исправления недопустимы) и др. требованиях, предъявляемых к бухгалтерским документам. Обратим внимание, что до настоящего времени действует Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете от 29.07.1983 г. № 105, утвержденное Министерством финансов СССР, которое устанавливает твердый порядок составления и ведения бухгалтерских документов [5]. В зависимости от характера отражаемой операции применяется соответствующий вид бумаги. В частности, часть бухгалтерских документов относится к бланкам строгой отчетности, т. е. они печатаются уполномоченной на то организацией на бланках с защитными элементами, имеют индивидуализирующий номер, подлежат количественному учету и др. Несоблюдение порядка ведения бухгалтерских документов является нару-

шением законодательства и может свидетельствовать о наличии преступного деяния. Более детальное исследование причин возникших отклонений с последующим сопоставлением их с фактическими обстоятельствами дела может помочь следователю восстановить реальную картину произошедшего события и в конечном итоге выявить причины, повлиявшие на их появление.

Бухгалтерские документы характеризуются и наличием индивидуализирующего признака. Так, согласно требованиям ст. ст. 10, 11, 14 Закона «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12 марта 2013 г. № 57-З одним из обязательных реквизитов является наличие подписей лиц, участвующих в совершении оформленной документом операции [4]. Такая особенность позволяет установить субъектов, причастных к составлению какого-либо бухгалтерского документа. Так, для определения лица, учинившего подпись, может быть назначена почерковедческая экспертиза. Часто она проводится комплексно с экономической экспертизой, что обусловлено необходимостью определения сумм денежных средств, фиктивно выплаченных определенным лицам.

Таким образом, можно констатировать, что порядок ведения бухгалтерских документов строго регламентирован законодательством. Наличие отклонений от правил оформления финансово-хозяйственных операций позволяет говорить о совершенных преступных деяниях. Следовательно, можно вести речь о функциональной зависимости «бухгалтерский документ – требования законодательства».

На основании изложенного выше представляется целесообразным выделить шесть групп функциональных зависимостей между данными бухгалтерского учета и преступным деянием. К ним относятся следующие: «финансово-хозяйственная операция – бухгалтерский документ»; «бухгалтерский документ – бухгалтерская проводка»; «бухгалтерский документ – бухгалтерские счета»; «бухгалтерские счета – бухгалтерская проводка»; «бухгалтерский документ – бухгалтерский документ»; «бухгалтерский документ – требования законодательства». Анализ перечисленных зависимостей позволяет выявить нарушения связей между данными бухгалтерского учета, которые следует рассматривать в совокупности, т. к. исследование только отдельных связей может привести к неправильному пониманию причин произошедшего события. Это обусловлено тем, что следы преступного деяния могут найти отражение как в каком-либо одном, так и в нескольких элементах бухгалтерского учета. Следовательно, можно говорить о существовании корреляционной зависимости «данные бухгалтерского учета – преступное деяние».

#### Список использованных источников

1. Голубятников, С. П. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы : учебник для вузов / С. П. Голубятников, Н. В. Кудрявцева, В. Г. Танасевич. – М. : Юрид. лит., 1965. – 312 с.
2. Леханова, Е. С. Судебно-экономические знания в юридической науке и в практике раскрытия преступлений : моногр. / Е. С. Леханова. – Н. Новгород : Нижегород. акад. МВД России, 2011. – 360 с.
3. Шумак, Г. А. Бухгалтерский анализ как метод расследования преступлений / Г. А. Шумак. – Минск : Университетское, 1985. – 91 с.
4. О бухгалтерском учете и отчетности [Электронный ресурс] : Закон Респ. Беларусь, 4 июня 2015 г., № 268-З : в ред. Закона Респ. Беларусь от 17.07.2017 г. // ЭТАЛОН. Законодательство Респ. Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
5. О документах и документообороте в бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : положение М-ва финансов СССР, 29 июля 1983 г., № 105 // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.

Дата поступления: 23.09.2017

**Zh. I. Kovgan**

Postgraduate student of the Scientific and Pedagogical Faculty  
of the Academy of the MIA of the Republic of Belarus  
Minsk, Belarus

### **CORRELATION DEPENDENCIES BETWEEN ACCOUNTING DATA AND CRIMINAL ACT**

*The article is devoted to trace formation of crimes committed in the sphere of economy, in accounting data. The author of the work explored the rules of keeping accounts, compiling accounting entries, forming accounting documents. Based on this, groups of correlation dependencies between accounting data and criminal acts that can be used by law enforcement officers to identify the facts of a criminal act.*

*Keywords: accounting data, account, posting, document, crimes in the sphere of economy, law enforcement bodies.*