

## КРИМИНАЛИСТИЧЕСКИЕ ТЕХНОЛОГИИ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СПЕЦИАЛЬНЫХ ПОЗНАНИЙ ПРИ РАССЛЕДОВАНИИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ В СФЕРЕ ЭКОНОМИКИ

В процессе раскрытия и расследования преступлений в сфере экономики, в судебном разбирательстве уголовных и гражданских дел нередко возникают вопросы, решение которых требует специальных познаний в области экономического анализа и бухгалтерского учета. Эти вопросы решаются с помощью сведущих лиц, наделенных в конкретных ситуациях должностными полномочиями.

Специальные познания могут использоваться как в процессуальной, так и в непроцессуальной формах.

Субъектами их использования являются: следователь; лица, производящие дознание; начальник следственного отдела; прокурор-криминалист; прокурор в стадии возбуждения уголовного дела и предварительного расследования; специалисты; эксперты; лица, обладающие познаниями в области науки, техники, искусства или ремесла, но не наделенные процессуальными правами эксперта или специалиста; оперативные работники [1, с. 388].

Использование прокурором, следователем, лицами, производящими дознание, специальных бухгалтерских познаний в непроцессуальной форме может, по нашему мнению, осуществляться в следующих случаях:

1. При поступлении к ним материалов для возбуждения уголовного дела в отношении лиц, с которыми заключены договоры о полной материальной ответственности на предприятиях промышленности, в торговле и общественном

питании, банковской сфере, в связи с налоговыми правонарушениями, если в материалах имеются бухгалтерские документы и акты документальных проверок. Следователь, используя свои специальные познания, определяет полноту проведенной проверки, соответствие ее нормативным актам, регулирующим ведение бухгалтерского учета.

2. При производстве выемки бухгалтерских документов в коммерческих или иных структурах. Реализуя свои знания в области бухгалтерского учета, субъекты их использования смогут быстро отыскать среди других интересующие их бухгалтерские документы, определить, относятся ли они к расследуемому событию; какое количество экземпляров документов оформлено и где каждый из них находится.

3. При проведении следственного осмотра бухгалтерских документов. На основе специальных знаний можно быстро уяснить содержание отраженных в них операций и определить их соответствие (или несоответствие) данным, отраженным в других бухгалтерских документах, а также проверить правильность их обработки.

4. При допросе работников бухгалтерского учета в качестве свидетелей, подозреваемых, обвиняемых. Используя специальные знания в области бухгалтерского учета, следователь, лица, производящие дознание, прокурор в этом случае будут свободно с ними общаться, детально уяснять сообщаемую информацию по обстоятельствам налогового преступления, когда оно было совершено и как завуалировано под видом совершения хозяйственных операций.

5. При принятии решения о производстве документальной ревизии, аудиторской проверки, судебно-бухгалтерской экспертизы. Следователь, лица, производящие дознание, прокурор с помощью специальных бухгалтерских познаний смогут своевременно определить момент их использования и установить задание ревизору, аудитору или поставить вопросы эксперту-бухгалтеру.

6. Зная возможности специальных бухгалтерских познаний, субъекты их использования смогут правильно определить последовательность проведения следственных действий, а также применить тактические приемы по их реализации и в целом направление расследования [3, с. 30-31].

Процессуальные формы использования специальных познаний различны. Во-первых, это использование следователем своих собственных познаний, применяемых непосредственно при обнаружении, фиксации, предварительном изучении, оценке доказательств, решении вопроса об их допустимости и правильной квалификации содеянного, а также определении предмета и пределов доказывания, качественного проведения процессуальных действий, организация взаимодействия со сведущими лицами (специалистами, экспертами) в процессе расследования и раскрытия преступлений. Все это, безусловно, требует применения и собственных познаний следователя в области бухгалтерского учета. Во-вторых, это использование специальных познаний сведущих лиц в рамках Уголовно-процессуального кодекса.

Следователь, обладая профессиональными знаниями и некоторыми специальными познаниями, полученными в процессе обучения в вузе, использует их на различных этапах расследования преступлений.

В следственных действиях используются специальные познания специалиста (ст. 200 УПК). Специалист может привлекаться к участию в любом следственном или судебном действии с целью оказания содействия органу дознания, следователю, суду в работе с доказательствами. Специальные познания используются по решению следователя, суда (ст.ст. 200, 299 и др.). Если закон не дает прямого указания, специальные познания используются по собственной инициа-

тиве, а также по ходатайству участников уголовного процесса. Участники судебного рассмотрения вправе ходатайствовать перед судом об использовании специальных познаний в той или иной форме. Использование специальных познаний при проведении дознания и предварительного следствия может осуществляться по прямому указанию прокурора.

Использование специальных познаний в формах, не предусмотренных законом, ведет к игнорированию форм, установленных законом, их нарушению. Появляется возможность утраты доказательственного значения важных для дела данных, которые трудно, а порой невозможно, восполнить. Поэтому следует признать ошибочными рекомендации привлекать в нарушение норм УПК специалистов к допросам свидетелей, потерпевших, обвиняемых [5, с. 57], поручать производство экспертизы лицу, участвовавшему в деле в качестве специалиста [4, с. 115]. Необходимость в привлечении специалиста-бухгалтера часто возникает при проведении таких следственных действий, как выемка документов, обыск, осмотр, допрос, судебно-бухгалтерская экспертиза и др. [3, с. 35].

Специфика отражения в бухгалтерском учете разных хозяйственных операций, особенности отражения их на счетах бухгалтерского учета, исправительные записи, специфика ведения бухгалтерского учета в различных отраслях (сельское хозяйство, торговля, строительство, страховая деятельность), которые могут использовать преступники для сокрытия объектов налогообложения, вызывают необходимость участия специалиста-бухгалтера при допросах подозреваемых (обвиняемых), свидетелей.

В.Н. Махов по поводу участия специалиста при допросе пишет: «Следователь не всегда правильно понимает допрашиваемых из-за его неосведомленности в специальных вопросах, подлежащих выяснению, из-за незнания некоторых терминов, употребляемых свидетелями» [6, с. 25].

Участвуя в допросе подозреваемого, обвиняемого, специалист-бухгалтер с разрешения следователя может ставить перед ним вопросы уточняющего или дополняющего характера, связанные с ведением бухгалтерского учета. Этим он облегчает следователю возможность получения необходимой информации об обстоятельствах совершенного преступления. В случае дачи необъективных показаний подозреваемыми и обвиняемыми специалист-бухгалтер, исходя из установленных обстоятельств по расследуемому преступлению, может высказать по ним свое суждение и убедить допрашиваемых лиц в ошибочности занятой позиции. Участие специалиста в следственных действиях оформляется протоколом [3, с. 85].

К сожалению, нет процессуального закрепления допроса специалиста по следственным действиям с использованием его познаний. Закрепление такой возможности в УПК обеспечило бы фиксацию выводов специалиста по вопросам, имеющим специальный характер, являлось бы следственным по правилам допроса свидетеля.

Использование специальных познаний и процессуальное положение специалиста по-прежнему остаются спорными и актуальными по ряду причин:

- 1) разногласия по поводу процессуального значения их действий;
- 2) пределы и формы использования специалиста окончательно не установлены;
- 3) противоречия в понимании и использовании прав и обязанностей специалиста.

По нашему мнению, нет необходимости ограничивать участие специалиста только в указанных следственных действиях, специалист может быть приглашен в любом другом случае, когда следователь, лицо, производящее дознание, прокурор сочтут это необходимым.

В непроцессуальной форме возможно проведение этих действий, но тогда эти сведения не будут иметь доказательственного значения.

При расследовании налоговых преступлений обыски производятся с целью обнаружения и изъятия документов, содержащих сведения о финансово-хозяйственной деятельности.

Однако лица, совершившие налоговые преступления, всегда пытаются скрыть следы преступлений, совершают специально продуманные действия.

Подлинные учетные документы могут храниться в других помещениях: в частных домовладениях, в личных автомобилях, возможно использование личного компьютера бухгалтера, ведется двойной учет, неофициальный (черновой) учет, осуществляются полное или частичное уничтожение или утрата бухгалтерских документов, содержащих информацию о совершенных хозяйственных операциях [3, с. 86].

На основании изъятых черновых и неофициальных учетных записей возможно установить обстоятельства совершения финансово-хозяйственных операций. Сопоставление данных неофициального учета с данными бухгалтерской и налоговой отчетности позволит обнаружить и доказать преступную деятельность по сокрытию объектов налогообложения.

Документы неофициального учета могут содержать сведения о хозяйственных операциях; сделках, которые не нашли должного отражения в бухгалтерских документах; реализации товара (продукции) и оказании услуг; поступлении на склад товара; размерах полученной выручки. Данные из документов неофициального (чернового) учета позволят полностью проследить финансово-хозяйственную деятельность предприятия даже тогда, когда бухгалтерский учет не велся или велся ненадлежащим образом. Возможно с помощью неофициального учета установить факты завышения цен реализации, продажи неучтенных товаров.

Необходимо учитывать, что согласно ст. 100 УПК сведения, содержащиеся в черновых записях, дневниках и неофициальных бухгалтерских документах, не относятся к категории документов – источников доказательств, так как изложенные в них обстоятельства и факты, имеющие значение для дела, не удостоверены предприятиями (организациями), руководителями или гражданами. Однако сущность непроцессуальной информации, содержащейся в перечисленных носителях, предопределяет необходимость ее применения для достижения целей раскрытия и расследования преступлений [2, с. 127].

Выемку учетных документов целесообразно проводить непосредственно после возбуждения уголовного дела. Для полного и быстрого изъятия бухгалтерских документов следует привлекать специалиста-бухгалтера, имеющего опыт практической работы. Он помогает следователю при выемке определить перечень необходимых бухгалтерских документов, отыскать их среди других, дать информацию о предназначении каждого изымаемого документа, количестве экземпляров их составления и местонахождении [7, с. 58].

Проблема использования документов неофициального учета заключается в определении их относимости и допустимости. С целью установления относимости таких материалов следует проводить их осмотр, предъявление для опознания или в ходе допросов, назначение почерковедческой экспертизы [2, с. 132].

Следует также учесть, что документы неофициального учета не имеют реквизитов, которые присущи официальным документам, поэтому при помощи бухгалтера-специалиста и определяется их относимость с аналогичными записями других работников предприятия или с данными бухгалтерского учета.

Полное или частичное уничтожение или утрата бухгалтерских документов, содержащих информацию о совершенных хозяйственных операциях, создает

определенные трудности, связанные с установлением обстоятельств совершенного налогового преступления [3, с. 87]. Это делает невозможным проведение документальной ревизии, аудиторской проверки, судебно-бухгалтерской экспертизы, а вследствие этого – разоблачение лиц, совершивших налоговое преступление, и привлечение их к уголовной ответственности.

Восстановление бухгалтерского учета представляет собой процессуальное действие, которое производит специалист в области бухгалтерского учета по поручению лица, производящего дознание, следователя, прокурора. При этом основная цель такого действия – выявление и использование учетных данных в тех предприятиях, с которыми находилось в хозяйственных отношениях предприятие, где совершено налоговое преступление. К ним относятся: предприятия-поставщики, предприятия-получатели, предприятия-посредники, предприятия-подрядчики, иные хозяйствующие субъекты, а также коммерческие банки, в которых предприятиям открыты расчетные, текущие и валютные счета.

Под процессом восстановления бухгалтерского учета понимается не восстановление уничтоженных или утраченных документов, а восстановление отраженных хозяйственных операций в документах, находящихся в бухгалтериях перечисленных предприятий и учреждений.

Работа по восстановлению бухгалтерского учета является трудной и кропотливой. Поэтому лицо, поручившее ее проведение, должно оказывать помощь специалисту-бухгалтеру в обнаружении документов, доступе к ним, их осмотре и изучении. В случае отказа руководителей предприятий в предоставлении интересующих бухгалтерских документов специалисту-бухгалтеру целесообразно произвести их выемку. В первоочередном порядке подлежат изъятию документы, в которых содержится информация, свидетельствующая о злоупотреблении руководителей, работников учета и материально ответственных лиц.

В каком порядке и в какой последовательности производить восстановительные действия, определяет в каждом конкретном случае сам специалист-бухгалтер, учитывающий при этом особенности ведения бухгалтерского учета в каждой отрасли хозяйства и обстоятельства совершенного налогового преступления [3, с. 86].

После восстановления бухгалтерского учета следователь должен решить вопрос о производстве документальной ревизии с целью проверки объективности и полноты его восстановления, а также для выявления фактов злоупотреблений, связанных с хищением чужого имущества персоналом предприятия. Проведение документальной проверки может быть поручено ревизору, аудитору или другому специалисту-бухгалтеру, ранее не принимавшему участия в деле.

На разрешение ревизора или аудиторской проверки в числе первых могут быть поставлены такие вопросы:

- в полном ли объеме проведена работа, связанная с восстановлением бухгалтерского учета;
- объективно ли проведена работа при восстановлении бухгалтерского учета.

Только после полного и объективного восстановления бухгалтерского учета может быть назначена судебно-бухгалтерская экспертиза. Она должна ответить на вопрос: соответствует ли восстановленный бухгалтерский учет в данной организации нормативным актам по его ведению. Это необходимо для того, чтобы с помощью эксперта-бухгалтера перед исследованием основных вопросов следователь был убежден, что восстановление учета проведено правильно. Только после этого эксперт приступит к исследованию вопросов, которые касаются существования хозяйственных операций, с которыми было связано совершение налогового преступления [3, с. 88].

В ходе налоговой проверки, проводимой должностным лицом Министерства по налогам и сборам, осуществляется такое процессуальное действие, как осмотр территорий, помещений, документов, предметов налогоплательщика (ст. 203 УПК).

При проведении таких осмотров могут участвовать и специалисты, они оказывают помощь в осмотре документов: определяют вид документа, когда и кем он изготовлен, обращают внимание на его доброкачественность, наличие реквизитов, подчисток, исправлений, содержание хозяйственной операции, ее законность и целесообразность, на наличие подписей должностных лиц и исполнителей операции. Кроме того, лица, участвующие в осмотре, вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол.

Протокол об осмотре имеет доказательственную силу при производстве по делу о налоговом преступлении, а также при рассмотрении дела в суде, если он составлен надлежащим образом.

Законодательство прямо предусматривает и регламентирует только две основные формы участия лиц, обладающих специальными познаниями, в стадии расследования по уголовным делам:

- 1) назначение и производство судебных экспертиз (ст.ст. 226, 227 УПК);
- 2) участие специалиста в следственных действиях (ст. 200 УПК).

Однако теория и практика использования специальных познаний по своим формам намного шире и разнообразнее.

Все вышеперечисленные процессуальные формы использования бухгалтерских познаний в расследовании налоговых преступлений направлены на то, чтобы привлечь к ответственности виновных лиц.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. **Аверьянова Т.В., Белкин Р.С., Корухов Ю.Г., Российская Е.Р.** Криминалистика / Под общ. ред. Р.С. Белкина. – М., 1999.
2. **Бедняков Д.И.** Непроцессуальная информация и расследование преступлений. – М., 1991.
3. **Дьячков А.М.** Применение специальных бухгалтерских познаний при расследовании хищений. – М.: Спарк, 2000.
4. **Кабанов П.П.** Совершенствовать практику использования специальных познаний при расследовании преступлений // Следственная практика. – 1985. – № 148.
5. **Кобзаренко П.** Использование специальных познаний при расследовании нарушений правил строительных работ // Соц. законность. – 1976. – № 10.
6. **Махов В.Н.** Участие специалиста в расследовании преступлений // Соц. законность. – 1969. – № 5.
7. **Цыпарков Н.Г., Телятицкая Т.В.** Налоговые преступления: Практик. пособие. – Мн.: Молодежное научное общество, 2001.

#### SUMMARY

*While investigating economical crimes the representatives of legal agencies often come across difficulties because of the lack of special knowledge concerning economic analysis and book-keeping, a need of new theoretical treatment, new methods of struggle against crimes in contiguous spheres becoming obvious.*