

МИНОБРНАУКИ РОССИИ
Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего
образования
**«САРАТОВСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ИМЕНИ
Н.Г. ЧЕРНЫШЕВСКОГО»**

Кафедра уголовного процесса, криминалистики и судебных экспертиз

**Использование специальных бухгалтерских знаний при расследовании
преступлений**

АВТОРЕФЕРАТ МАГИСТЕРСКОЙ РАБОТЫ

студентки 3 курса 368 группы
направления подготовки 40.04.01 «Юриспруденция»
юридического факультета

Поповой Элины Владимировны

Научный руководитель
к.ю.н., доцент

_____ А.А. Коссович

Зав. кафедрой уголовного процесса,
криминалистики и судебных экспертиз
к.ю.н., доцент

_____ С.А. Полунин

Саратов 2022

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы заключается в том, что в России происходит непрерывный рост преступности. Это проблема многих стран, и наша страна в этом отношении не исключение. Известный российский криминолог В. В. Лунеев считает, что преступность стала одной из главных угроз современности и необходимо постоянно отслеживать криминологические тенденции в целях уточнения уголовной политики, уголовного законодательства и практической организации борьбы с новыми формами преступности¹. Уже давно признано наличие в стране профессиональной и организованной преступности, борьба с которой крайне сложна².

Увеличивается число и качество экономических и иных преступлений. Успешно расследовать подобные преступления можно только при помощи специалистов и использования специальных знаний, без которых деятельность следователя обречена на неудачу. Положительный опыт расследования таких преступлений невелик. Иногда, несмотря на самые тяжкие последствия, не удается установить даже непосредственную причину происшествия, чему способствуют многочисленные объективные трудности.

Кроме того, следует отметить, что постоянно меняется уголовное и уголовно-процессуальное законодательство. В принципе, изменения неизбежны и даже необходимы. Однако наблюдается их спонтанный рост, и чем он вызван, не всегда понятно. Часто эти изменения ничем не оправданы, их сущность не ясна, и они могут затруднить деятельность следственных органов. Также, происходит быстрое развитие науки и техники, а объем научных знаний удваивается примерно каждые 10–15 лет. В настоящее время насчитывается около 15 тысяч отраслей науки. Это влечет за собой появление новых экспертиз, экспертных технологий и методов исследований.

¹ Лунеев В. В. Криминологические проблемы глобализации / В.В. Лунеев // Государство и право. 2010. № 1. С. 45–61.

² Обыскалов Е. П. О некоторых аспектах борьбы органов внутренних дел с профессиональной преступностью / Е.П. Обыскалов // Закон и право. 2020. № 2. С. 163–167.

Активно идет процесс компьютеризации судебных экспертиз, внедрения математических методов в их производство. Необходимо учитывать, что достижения многих фундаментальных наук не сразу находят практическое применение.

Некоторые новые экспертизы несостоятельны и в своей основе антинаучны, но, будучи оснащены соответствующей терминологией, иногда воспринимаются как передовое слово в науке. Преждевременная реализация таких экспертиз может повлечь за собой негативные последствия, и подобные случаи известны. Поэтому не всем выводам новых экспертиз можно придавать статус процессуальных доказательств. Вышеизложенное означает, что следователь обязан надлежаще ориентироваться в мире научных идей, открытий, экспертных технологий, несмотря на то, что он не является специалистом в области конкретных знаний.

Цель настоящей работы состоит в изучении использования специальных бухгалтерских знаний при расследовании преступлений.

Для достижения указанной цели была предпринята попытка решить следующие **задачи**:

- рассмотреть понятие и содержание специальных знаний в уголовном процессе;
- охарактеризовать формы использования специальных знаний;
- изучить вопрос привлечения специалиста на допроцессуальной стадии и на стадии уголовного судопроизводства;
- рассмотреть налоговую проверку как форму использования специальных бухгалтерских знаний;
- охарактеризовать особенности использования специальных знаний аудитора в уголовном судопроизводстве;
- изучить организацию и проведение документальных ревизий и проверок;
- рассмотреть научные и правовые проблемы использования судебных экспертиз;

- охарактеризовать особенности производства судебно-бухгалтерской экспертизы.

Объектом исследования являются общественные отношения, возникающие в процессе расследования преступлений, выраженных в использовании специальных бухгалтерских знаний в уголовном процессе.

Предметом изучения являются нормы уголовно-процессуального закона, регламентирующие использование специальных знаний в ходе уголовного судопроизводства, позволяющие определить сущность категории «специальные знания», а так же положения науки уголовно-процессуального права и криминалистики, позволяющие выявить признаки, содержание, структуру специальных знаний.

Степень научной разработанности. Проблема использования специальных знаний при расследовании преступлений существует со времени возникновения криминалистики. Объем работ по теме необъятен.

Исследованию проблем теории и практики использования специальных бухгалтерских знаний с учетом их криминалистической значимости для процесса выявления и расследования отдельных видов преступлений в сфере экономики посвятили свои научные работы Е. Ю. Андроникова, Н. Н. Баранов, Н. В. Баширова, В. С.Бурданова, В. М. Волга, И. Д.Гамолин, Э. В.Гаритовская, А. И. Грязнов, Л. С. Данилова, Ю. Т.Деревягини др.

Методологическую основу работы составили частно научные методы: исторический (применялся для анализа процессов становления и развития института специальных знаний), сравнительно правовой (при обосновании уголовно-процессуальных, криминалистических, оперативно-розыскных целей использования специальных бухгалтерских познаний при расследовании преступлений), логический (способствовавший теоретическому анализу содержания и разработке целого ряда понятий, входящих в предмет исследования), и др.

Теоретическую основу работы составляют труды российских ученых в области уголовно-процессуального права и криминалистики.

Правовая основа работы сформирована на основе Конституции Российской Федерации, федеральных законов, законов Российской Федерации, актов федеральных органов государственной власти, и др.

Научная новизна магистерской работы заключается, в том, что данная выпускная квалификационная работа представляет собой попытку комплексного исследования использования специальных бухгалтерских знаний при расследовании преступлений. Наиболее существенные научные результаты, полученные при изучении темы, в концентрированном виде состоят в выдвижении и обосновании выводов о правовых и организационных основах использования специальных бухгалтерских знаний при расследовании преступлений, об организации и тактике использования специальных бухгалтерских знаний при расследовании преступлений.

Эмпирическую основу работы составили материалы периодической печати, социологических исследований, данные, размещенные в сети Интернет по теме выпускной квалификационной работы.

Положения, выносимые на защиту:

1. Сформулировано следующее определение специальных знаний в уголовном судопроизводстве – это система знаний, определяемых специальностью в различных областях деятельности человека, которая не является правовой и используется сторонами уголовного процесса и судом для установления обстоятельств, подлежащих доказыванию, в порядке, предусмотренном уголовно-процессуальным законодательством Российской Федерации;

2. Автор, отмечая в работе, что уголовно-процессуальное законодательство, предоставив должностному лицу правоохранительного органа право требовать производство ревизий и документальных проверок в ходе проверки сообщения о преступлении при этом не определяет ни порядок их производства, ни компетентный государственный орган, ответственный за их проведение, предлагает дополнительно законодательно урегулировать данную сферу правоотношений.

2. Предлагается разработать единую методику проведения компьютерно-бухгалтерской экспертизы, а также осуществить ряд мероприятий по повышению квалификации соответствующих экспертов в связи с все большим распространением данного вида бухгалтерской экспертизы;

3. Предлагается внедрить в государственных экспертных учреждениях программы по переподготовки и получению сотрудниками, проводящими бухгалтерские исследования, знаний, умений и навыков по компьютерной технике и автоматизированным программам бухгалтерского учета для обеспечения возможности ими самостоятельного производить компьютерно-бухгалтерскую экспертизу.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** обосновывается актуальность темы, анализируется ее научная разработанность, определяются объект и предмет исследования, цели работы и комплекс решаемых задач, отмечаются теоретико-методологическая и эмпирическая основы исследуемой проблемы, раскрываются использованные в исследовании источники, формулируются научная новизна диссертационного исследования, положения, выносимые на защиту и подтверждающие теоретическую и практическую значимость работы, излагаются результаты апробации проведенного исследования.

Глава первая: «Правовые и организационные основы использования специальных бухгалтерских знаний при расследовании преступлений» посвящена понятию и содержанию специальных знаний в уголовном процессе (§1.1); исследованию форм использования специальных знаний (§1.2).

В первой главе исследовано понятие и содержание специальных знаний в уголовном процессе в трактовке различных авторов.

Законодательство не дает однозначного понятия специальных знаний, которое могло бы выделить их сущность и отграничить специальные знания от неспециальных. Это неоднократно подчеркивалось в современной криминалистической литературе такими учеными, как Е.Р. Россинская, Т.В.

Аверьянова, Е.И. Галяшина, А.А. Эйсман, Ю.К. Орлови многими другими. Федеральный закон от 31 мая 2001 г. №73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» также не раскрывает этого понятия.

По итогам рассмотрения понятия и содержания специальных знаний в уголовном процессе автором сформулировано следующее определение специальных знаний в уголовном судопроизводстве – это система знаний, определяемых специальностью в различных областях деятельности человека, которая не является правовой и используется сторонами уголовного процесса и судом для установления обстоятельств, подлежащих доказыванию, в порядке, предусмотренном уголовно-процессуальным законодательством Российской Федерации.

Во втором параграфе автор выявил, что в соответствии с УПК РФ специальные знания в уголовном судопроизводстве подразделяются на следующие формы: производство документальных проверок, ревизий, исследований документов, предметов, трупов по требованию дознавателя, органа дознания, следователя, руководителя следственного органа (ч. 1 ст. 144 УПК РФ); назначение и производство судебной экспертизы (ч. 1 ст. 144, ст. 195, 196, 199, 200, 201, 283 УПК РФ); допрос эксперта (ч. 2 ст. 80, ст. 205, 282 УПК РФ); привлечение специалиста к участию в процессуальных действиях (ст. 58, 252 УПК РФ); заключение специалиста (ч. 3 ст. 80 УПК РФ); показания специалиста (ч. 4 ст. 80 УПК РФ), допрос специалиста (ч. 4 ст. 272 УПК РФ). При этом, указанные формы специальных знаний являются процессуальными, когда результаты их использования имеют характер доказательственного значения.

Автором выявлены непроцессуальные формы использования специальных знаний, а именно: консультативно-справочная деятельность сведущих лиц; участие специалистов в подготовке к проведению определенных оперативно-розыскных мероприятий; техническая помощь, оказанная

оперативному сотруднику, следователю; действия, связанные с анализом, ревизией, оценкой, аудитом и т.п.

Глава вторая «Организация и тактика использования специальных бухгалтерских знаний при расследовании преступлений» посвящена анализу привлечения специалиста при расследовании преступлений (§2.1), налоговой проверки как формы использования специальных бухгалтерских знаний (§2.2), особенностям использования специальных знаний аудитора в уголовном судопроизводстве (§2.3), а также организации и проведению документальных ревизий и проверок (§2.4)

В первом параграфе (§2.1) автором установлено, что обязательное участие специалиста при производстве следственных действий предусмотрено законодательством лишь в отдельных случаях, например при осмотре трупа, эксгумации. В большинстве случаев оно факультативно и следователь самостоятельно определяет, имеется в этом необходимость или нет. В связи с чем следует отметить, что основания для обязательного привлечения бухгалтера в качестве специалиста при расследовании преступлений законом не закреплены.

Автором выявлена целесообразность участия специалиста при производстве следующих процессуальных действий:

- 1) при осмотре (ст. 55 АПК РФ; ст. 176, 177, 284, 286 УПК РФ);
- 2) при обыске и выемке (ст. 182-184 УПК РФ);
- 3) при контроле и записи переговоров (ст. 186 УПК РФ);
- 4) при допросах и очных ставках (ст. 74; 76-79; 187-192 УПК РФ; ст. 69 АПК РФ);
- 5) при следственном эксперименте (ст. 181 УПК РФ);

Автором проанализированы вопросы привлечения и участия специалиста в различных процессуальных действиях, в результате чего сделан вывод, что участие специалиста-бухгалтера в названных следственных (и судебных) действиях целесообразно для выявления, сбора, осмотра бухгалтерских документов и других материалов при подготовке судебно-

бухгалтерской экспертизы. Кроме того, специалист-бухгалтер может высказать свои рекомендации и советы при изъятии и хранении документов. Специалист-бухгалтер — важный участник судопроизводства, существенно расширяющий возможности правоприменителя по осуществлению своих профессиональных обязанностей.

Во втором параграфе (§2.2) рассмотрена такая форма использования специальных бухгалтерских знаний при расследовании преступлений как налоговая проверка.

Автором установлено, что проверки, проводимые налоговыми органами, — это составная часть финансового контроля и основная форма налогового контроля над правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогоплательщиками в бюджеты и государственные внебюджетные фонды налогов и сборов, а также за исполнением ими иных обязанностей, предусмотренных законодательством. В современных условиях важно повысить налоговую дисциплину и грамотность налогоплательщиков, сформировать у них правильное понимание законодательства о налогах и сборах, убедить их в недопустимости нарушений налоговых законов.

Диссертантом выявлено, что применения стандартных форм и методов налогового администрирования недостаточно для обеспечения требуемого уровня поступления доходов в бюджет, в связи с чем необходимо внедрение инновационных методов на основе организационно-структурных решений и современных ИТ-технологий, развитие и создание новых эффективных аналитических инструментов налогового администрирования, повышение эффективности системы управления налоговыми органами, расширение спектра услуг, предоставляемых налогоплательщикам.

Автор в своем исследовании отмечает, что по результатам налоговой проверки должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки. По результатам проверки руководитель налогового органа выносит решение либо о привлечении, либо об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (п. 7 ст. 101 НК РФ). Обязанность

по направлению материалов проверки в следственные органы возникает при наличии одновременно следующих условий (п. 3 ст. 32 НК РФ):

- в отношении налогоплательщика принято решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- налогоплательщику на основании данного решения направлено требование об уплате налога (сбора, страхового взноса);
- суммы недоимки, пеней и штрафов не уплачены (не перечислены) в полном объеме в течение двух месяцев со дня истечения установленного в требовании срока;
- размер недоимки позволяет предполагать факт совершения налогового преступления.

Автором отмечено, что на современном этапе развития налогового контроля в целях выявления налоговых преступлений налоговые органы обязаны осуществлять тесное взаимодействие как с оперативно-розыскными, так со следственными органами, что позволит существенно повысить эффективность предупреждения, выявления и расследования налоговых преступлений.

В третьем параграфе (§2.3) рассмотрены особенности использования специальных знаний аудитора в уголовном судопроизводстве.

Автором выявлено, что при всем многообразии экономических преступлений, все они в основном основываются на нарушениях налогового законодательства, другими словами, налоговыми преступлениями. Этот вид экономических преступлений представляет собой достаточно сложную систему. Это объясняется тем, что уклонение от налогообложения совершается скрытно, многочисленными и изощрёнными способами, и нередко с участием специально организованных криминальных структур. Поэтому раскрыть экономические преступления становится все сложнее. Необходимо обладать соответствующими знаниями, опытом и экономическим мышлением, чтобы многочисленные сложные схемы понять и раскрыть, в связи с чем важная роль при расследовании экономических преступлений отводится аудиту. Результаты

аудиторской проверки нередко дают информацию, которая во многом облегчает работу следователя при сборе и изучении преступления.

Использование специальных познаний аудиторов позволяет в полной мере установить и оценить признаки искажений экономической информации, определить и количественно измерить возникшие в результате этого негативные экономические явления и ситуации, выявить степень их влияния на финансовые результаты деятельности субъекта хозяйствования.

Кроме того, при расследовании экономических преступлений аудиторы могут привлекаться в качестве специалистов для обнаружения, закрепления и изъятия доказательств как лица, обладающие специальными экономическими знаниями.

Автором рассмотрены этапы проведения аудиторских проверок и действия, входящие в каждый из этапов.

Детальное исследование автором особенностей использования специальных знаний аудитора в уголовном судопроизводстве позволяет сделать вывод о целесообразности дальнейшего сотрудничества правоохранительных органов и аудиторов с целью раскрытия криминальных явлений в экономической сфере. Такое сотрудничество должно обеспечить высокую раскрываемость преступлений и во многом облегчить работу следователя при раскрытии таких преступлений. Аудиторы, как специалисты, располагают уникальными знаниями о деятельности любого хозяйствующего субъекта, и их помощь в раскрытии экономических преступлений, несомненно, способствует более целенаправленному расследованию преступной деятельности.

В четвертом параграфе (§2.4) автором установлено, что законодатель допустил возможность производства ревизий и документальных проверок с привлечением к их участию специалистов в 2003 г. До этого времени УПК РФ производство таких средств проверки сообщения о преступлении не предусматривал.

В уголовно-процессуальном законодательстве нет определения самим понятиям ревизии и документальной проверки, не регламентированы порядок

назначения и проведения данных проверочных действий, а также оформление их результатов, отсутствует нормативное регулирование порядка привлечения для указанных целей специалистов, не определены их полномочия.

Вместе с тем имеется необходимость использования рассматриваемых средств, которая, как правило, возникает при проверке сообщений о преступлениях в сфере экономики, когда получить имеющую значение информацию невозможно без изучения и анализа производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятий, учреждений, организаций, с использованием специальных познаний в этой области. При этом эффективность выявления, расследования и предупреждения преступлений может быть обеспечена только совместными усилиями сотрудников правоохранительных органов и специалистами в различных областях знания.

В ряде случаев для установления размера ущерба производство ревизий и документальных проверок является обязательным условием, позволяющим сделать вывод о наличии в действиях (бездействии) лица формальных признаков преступления, что требуется на стадии решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Диссертантом выявлено, что в сравнении с иными формами финансового контроля специфика ревизии заключается в содержании, порядке её назначения уполномоченными государственными органами. Производство ревизии могут проводить только специально уполномоченные органы и субъекты. Ревизия проводится комиссионно, по её окончании составляется акт, имеющий юридическое значение.

Рассмотрение автором вопросов организации и проведения документальных ревизий и проверок позволяет сделать вывод, что уголовно-процессуальное законодательство, предоставив должностному лицу правоохранительного органа право требовать производство ревизий и документальных проверок в ходе проверки сообщения о преступлении, не определяет ни порядок их производства, ни компетентный государственный

орган, ответственный за их проведение. Настоящее положение дел осложняется тем, что рассматриваемая сфера правоотношений должным образом не урегулирована и иными законами и подзаконными актами. В результате это приводит к тому, что наличие таких средств проверки сообщения о преступлении, как ревизия и документальная проверка, имеет в некотором роде декларативный характер. Очевидно, что данная ситуация настоятельно требует дополнительного законодательного регулирования.

Глава третья «Производство судебно-бухгалтерской экспертизы в процессе выявления, раскрытия и расследования преступлений» посвящена рассмотрению проблем использования судебных экспертиз (§3.1), особенностям производства судебно-бухгалтерской экспертизы (§3.2).

В первом параграфе (§3.1) по результатам рассмотрения проблем использования судебных экспертиз автор признает неправильной практику назначения и производства экспертизы по вопросам, не требующим проведения исследования. Это приводит, как показывает судебная практика, к признанию заключения в качестве недопустимого доказательства. При этом следует учитывать, что подлинная экспертная задача обуславливается, наличием определенной ситуации, обстоятельства, возникновение которой для следователя неизвестны, наличием фактических данных (сведений, содержащихся в вещественных доказательствах (документах)), на основе исследования которых устанавливается новый факт, послуживший причиной возникновения указанной ситуации.

Автором установлено, что во всех случаях, когда возникает необходимость в проведении технической работы, связанной исключительно с арифметическим подсчетом и не требующей проведения исследования, следует воспользоваться возможностями другой формы использования специальных знаний – участия специалиста. Также знания специалиста могут потребоваться для получения разъяснений (справочных сведений) о порядке отражения той или иной хозяйственной операции в материалах бухгалтерского учета. Участие специалиста может реализовываться через допрос или осмотр документов.

Однако в случае, если объем обсуждаемого или осматриваемого материала значителен, а присутствие следователя необязательно, лучше оформить работу специалиста заключением, предусмотренным ч. 3 ст. 80 УПК РФ;

По результатам рассмотрения практики использования судебно-бухгалтерской экспертизы в уголовном судопроизводстве, автором отмечено, что более распространенной становится комплексная судебная компьютерно-бухгалтерская экспертиза, которая в ближайшее время станет наиболее эффективным инструментом доказывания обстоятельств, подлежащих установлению при расследовании экономических преступлений. Но для этого следует тщательно разработать единую методику ее проведения, а также осуществить ряд мероприятий по повышению квалификации соответствующих экспертов.

Во втором параграфе (§3.2) рассмотрены особенности производства судебно-бухгалтерской экспертизы.

Автором установлено, что судебно-бухгалтерская экспертиза претерпевает серьезные изменения в условиях цифровизации. Появление цифровых объектов исследования влечет за собой необходимость разработки специального программного обеспечения и усовершенствование методик производства судебно-бухгалтерской экспертизы.

Кроме того, своевременное и верное проведение судебно-бухгалтерской экспертизы значительно уменьшает сроки проведения расследования, поможет их действенному раскрытию, установлению реальных объемов причиненного вреда и его взыскания с виновных лиц, принятию важных профилактических событий по сохранности принадлежности собственности. От верного выбора приемов и методов контроля во многом зависит качество и эффективность итогов судебно-бухгалтерской экспертизы. Недоступность системного расклада к данному вопросу приводит к неполному выявлению нарушений и злоупотреблений, а также добавочным и повторным проверкам;

Автором были рассмотрены основные этапы проведения судебной бухгалтерской экспертизы, к которым следует отнести организационный,

исследовательский и заключительный этапы. Выявлены актуальные проблемы проведения судебной бухгалтерской экспертизы, к которым относятся: низкий профессиональный уровень подготовки судей и экспертов; возможность сговора; низкий уровень качества выданных заключений; шаблонность ответов, выданных экспертом и многое другое.

В целях решения обозначенных проблем, автором предлагаются пути их решения, к которым следует отнести предоставление исчерпывающей информации по материалам дела для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, а также грамотно составленные вопросы с целью глубокого изучения предоставленной информации. В решении проблемы квалифицированных кадров судебно-бухгалтерской экспертизы необходимо дальнейшее совершенствование, к которым следует отнести подготовку и переподготовку экспертных кадров.

В **Заключении** подводятся итоги, формулируются выводы и предложения диссертанта. Изложено видение автором использования специальных бухгалтерских знаний при расследовании преступлений. Освещены основные проблемы, связанные с производством судебно-бухгалтерской экспертизы в процессе выявления, раскрытия и расследования преступлений.

По теме диссертации автором опубликованы статьи:

Попова Э.В. Проблемы использования специальных знаний при расследовании преступлений экономической направленности / Э.В. Попова // Студенческий. 2021. № 26 (154). С. 89 – 93.