

УДК 338.242

DOI 10.36511/2588-0071-2020-1-18-27

Быковская Юлия Викторовна

доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры экономики и бухгалтерского учета

Московский университет МВД имени В.Я. Кикотя (117437, Москва, ул. Академика Волгина, 12)

Julia V. Bykovskaya

doctor of sciences (economics), associate professor, professor of economics and accounting

Moscow University of Ministry of Internal Affairs of Russia of V.Ya. Kikot' (12 Akademika Volgina st., Moscow, Russian Federation, 117437)

E-mail: zima7327@yandex.ru

**Использование данных бухгалтерского учета
при выявлении признаков преступлений
экономической направленности**

**Use of accounting data when identifying signs
of crimes of economic direction**

В настоящее время важное значение имеет методическое обеспечение процесса выявления признаков и расследования преступлений в сфере экономической деятельности правоохранительными органами, которое должно включать раздел, касающийся возможностей и способов использования данных бухгалтерского учета. В статье на примере анализа конкретной ситуации показано, каким образом последовательно от одного бухгалтерского документа к другому проводить исследование, на какую информацию следует обратить особое внимание, какие подозрения могут вызвать те или иные факты, содержащиеся в этих документах, и какие выводы можно сделать по результатам анализа. Данный пример может служить моделью для разработки методических рекомендаций по использованию бухгалтерских знаний при выявлении преступлений экономической направленности.

Ключевые слова: преступления экономической направленности, регистры бухгалтерского учета, методические рекомендации, нетипичная ситуация, расчеты с поставщиками и подрядчиками.

At present, methodological support for the process of detecting signs and investigating crimes in the field of economic activity by law enforcement agencies is important, which should include a section on the possibilities and ways of using accounting data. Using an example of an analysis of a specific situation, the article shows how to conduct a study from one ac-

counting document to another, what information should be paid special attention to, what suspicions can be caused by certain facts contained in these documents, and what conclusions can be drawn from the analysis. This example can serve as a model for the development of guidelines for the use of accounting knowledge in identifying crimes of an economic nature.

Keywords: economic crimes, accounting registers, guidelines, atypical situation, settlements with suppliers and contractors.

В современных условиях существенное негативное влияние на дальнейшее социально-экономическое развитие Российской Федерации оказывает криминализация экономики, распространение которой в различных сферах деятельности Российского государства имеет огромные масштабы. Экономические преступления приобретают все более массовый и изощренный характер. Совершенствуются имеющиеся преступные схемы, появляются новые способы совершения экономических преступлений. Все больше организаций различных организационно-правовых форм вовлекается в преступную деятельность. Создаются новые организации для осуществления противоправной деятельности в сфере экономики. В итоге материальный ущерб от совершения такого рода преступлений ежегодно растет.

В Стратегии экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 года [1] высокий уровень криминализации в экономической сфере отнесен к наиболее серьезным угрозам экономической безопасности, на локализацию и снижение степени воздействия которых должны быть направлены совместные усилия органов государственной власти и гражданского общества. В результате сложившаяся ситуация говорит о том, что особую актуальность имеет проблема повышения эффективности выявления и раскрываемости преступлений экономической направленности. Ее решение требует повышенного внимания со стороны всех заинтересованных сторон: руководства страны, органов исполнительной власти, специалистов-практиков и научного сообщества, и должно быть всесторонним, включая теоретико-методологическую проработку проблемы [2; 3].

Очевидно, что важнейшим направлением полноценной работы правоохранительных органов, прежде всего органов внутренних дел, является методическое обеспечение процесса выявления и расследования преступлений в сфере экономической деятельности. Отсутствие специальных актуальных методик и методических рекомендаций, позволяющих эффективно выявлять преступления экономической направленности, большое количество способов и схем их совершения, которые постоянно модифицируются, усложняют задачу правоохранительных органов по предупреждению, выявлению и пресечению экономических преступлений. В связи с этим разработка комплекса методик, позволяющих выявлять и в дальнейшем расследовать преступления экономической направленности, представляется необходимой в рамках полноценной реализации положений Стратегии, совершенствования деятельности правоохранительных органов и повышения уровня развития экономики России в целом. Очевидно, что данное методическое обеспечение должно включать раздел, касающийся возможностей и способов

использования данных бухгалтерского учета организаций различных организационно-правовых форм в ходе расследования экономических преступлений. Особое значение данные методики имеют для сотрудников правоохранительных органов, которые не имеют профессионального образования в сфере экономики и не обладают прочными и углубленными знаниями в области бухгалтерского учета.

Анализ информации, имеющейся в регистрах и первичных документах бухгалтерского учета, позволяет увидеть нетипичные ситуации и операции, отражаемые на счетах бухгалтерского учета, последовательное исследование которых может привести к выявлению ряда противоправных действий, совершаемых заинтересованными должностными лицами организаций.

Приведем конкретный (условный) пример обнаружения факта оплаты организацией в полном объеме и в короткие сроки крупных сумм денежных средств за не оказанные услуги (у организации отсутствует возможность для оказания заявленных в договорах услуг).

На основании этого примера возможно показать, каким образом информация, полученная из документов бухгалтерского учета, может быть использована в практике органов внутренних дел. Используя регистры бухгалтерского учета из программы «1С: Бухгалтерия», рассмотрим, как могут выглядеть нетипичные ситуации при осуществлении расчетов с поставщиками и подрядчиками в бухгалтерском учете коммерческой организации.

Исследование регистров бухгалтерского учета проводится в последовательности, представленной на рисунке 1.

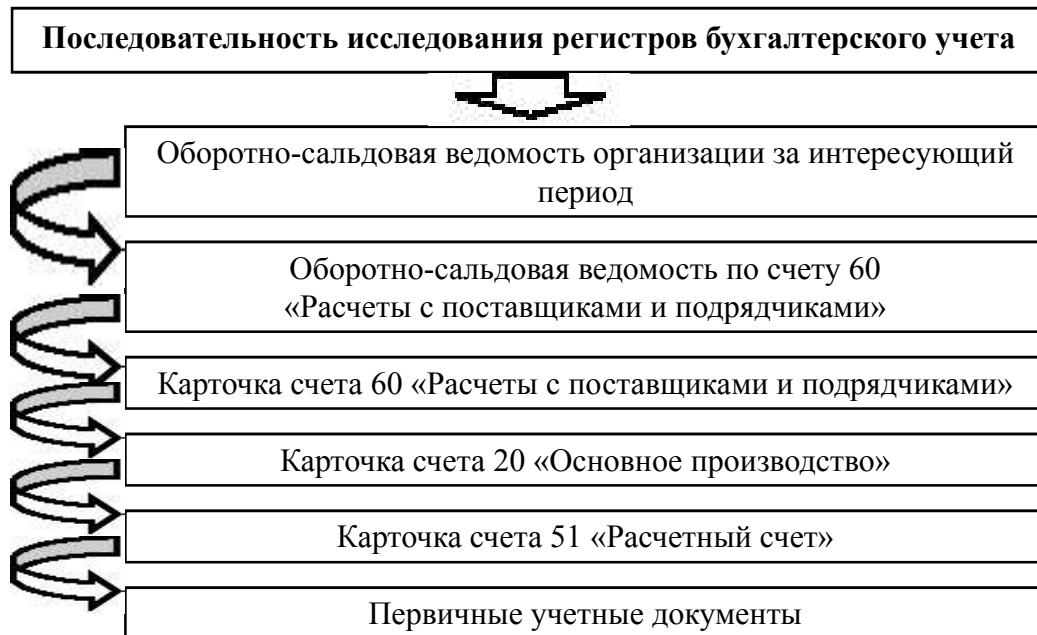


Рис. 1. Последовательность использования регистров бухгалтерского учета при выявлении признаков преступлений экономической направленности, совершаемых коммерческими организациями

1. В оборотно-сальдовой ведомости (рис. 2) ООО «Дельта» за первый квартал 2019 года на первый взгляд никаких несоответствий не видно.

Счет	Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
01	10 000 000,00		3 650 000,00		12 650 000,00	
30		900 000,00		89 723,35		998 723,35
08			3 350 000,00	3 250 000,00		
10	600 000,00		1 116 695,00	431 695,00	348 000,00	
19			746 000,00	746 000,00		
20	1 170,00		781 000,00	78 500,00	110 720,00	
30			1 87 000,00	1 87 000,00		
43	700 000,00		71 500,00	371 500,00	400 000,00	
44			96 000,00	96 000,00		
70	90 000,00		3 100 000,00	3 100 000,00	90 000,00	
75	20 000 000,00		9 847 792,35	8 748 000,00	19 871 742,35	
80			4 767 000,00	4 767 000,00		

Рис. 2. Оборотно-сальдовая ведомость ООО «Дельта» за I квартал 2019 года (фрагмент)

На счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» нет сальдо начального и сальдо конечного. Вместе с этим, имеются обороты по дебету и кредиту этого счета. Это означает, что ООО «Дельта»:

— на начало рассматриваемого периода не имеет задолженности перед поставщиками и подрядчиками;

— в рассматриваемом периоде осуществляло хозяйственную деятельность — приобрело основные средства, материалы (возможно, работы и услуги) и в полном объеме произвело оплату за них.

Подтверждением оплаты при расчетах с поставщиками и подрядчиками может служить информация оборотов по кредиту счета 51 «Расчетные счета», где в нашем условном примере отражена сумма не меньшая, чем по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Обоснованием того, что ООО «Дельта» в рассматриваемом периоде приобрело основные средства, может служить информация:

— об оборотах (по дебету) счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», на котором формируется первоначальная стоимость основных средств;

— об оборотах (по дебету) счета 01 «Основные средства», на котором отражается оприходование основных средств (или ввод их в эксплуатацию).

При этом суммы оборотов (по дебету) на счетах 01 и 08 немного меньше, чем по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». И это является нормальным, так как на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражаются расчеты как по приобретению основных средств, так и по приобретению материальных запасов, услуг, работ.

Подтверждением того, что ООО «Дельта» приобрело материалы в рассматриваемом периоде, может служить информация оборотов по дебету счета 10 «Материалы», где имеется небольшая сумма.

Приобретало ли ООО «Дельта» услуги или заключало ли договоры — сказать сложно, так как в оборотно-сальдовой ведомости не содержится подобная информация, конкретизирующая данные расчеты.

2. Проводя анализ, нам необходимо выяснить:

— с какими организациями ООО «Дельта» заключило договоры в интересующем нас периоде;

- предмет этих договоров (в т. ч. какое имущество было приобретено);
- сроки расчетов по договорам с поставщиками и подрядчиками;
- суммы оплаты по договорам;
- наличие авансов при расчетах с поставщиками и подрядчиками.

В связи с этим дальше в ходе исследования следует проанализировать такие регистры бухгалтерского учета, как оборотно-сальдовая ведомость по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и карточка счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

3. Исследование оборотно-сальдовой ведомости по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (рис. 3) показывает, что в течение интересующего нас периода ООО «Дельта» заключило договоры с пятью организациями и одним индивидуальным предпринимателем.

Счет/Контрагент	Сaldo на начало периода		Обороты за период		Сaldo на конец периода	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
60			4 707 000,00	4 707 000,00		
60.01			4 707 000,00	4 707 000,00		
Зинбарев, Аллина Андреевна			90 000,00	90 000,00		
ООО «Волга»			1 020 000,00	1 020 000,00		
ООО «Профи»			420 000,00	420 000,00		
ООО «Академия Эстетик»			141 000,00	141 000,00		
ООО «Торговий дом Гейза»			36 000,00	36 000,00		
ООО «Хэндхантер»			3 000 000,00	3 000 000,00		
Итого			4 707 000,00	4 707 000,00		

Рис. 3. Оборотно-сальдовая ведомость по счету 60 за I квартал 2019 года

Обращают на себя внимание крупные суммы по договорам с ООО «Волга», ООО Профи» и ООО «Хэндхантер».

Дополнительную информацию о расчетах с этими организациями, предмете расчетов, сроках образования задолженности и сроках оплаты можно получить при анализе карточки счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

4. Исследуя карточку счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (рис. 4—7), видим, что:

— с ООО «Волга» был заключен договор от 8 января 2019 года № 25 на оказание услуг о сложной протирке основного средства «Микромед 3 professional» на сумму 850 тыс. рублей (оборот по кредиту счета 60 в корреспонденции с дебетом счета 08.4 — сумма отражена без НДС), в этот же день — 8 января 2019 г. — с расчетного счета ООО «Дельта» была произведена оплата за оказанные услуги по сложной протирке основного средства в полном объеме, включая НДС на общую сумму 1 млн 20 тыс. рублей (оборот по дебету счета 60 в корреспонденции с кредитом счета 51 — сумма отражена с НДС);

— с ООО Профи» был заключен договор от 12 января 2019 года № 34 на обучение персонала работе на основном средстве «Микромед 3 professional» на сумму 350 тыс. рублей (оборот по кредиту счета 60 в корреспонденции с дебетом счета 20 — сумма отражена без НДС), через день — 13 января

Использование данных бухгалтерского учета при выявлении признаков...

2019 г. — с расчетного счета ООО «Дельта» была перечислена оплата за оказанные услуги по обучению персонала в полном объеме, включая НДС (оборот по дебету счета 60 в корреспонденции с кредитом счета 51 — сумма отражена с НДС).

Также следует сказать о том, что в нашем примере услуги по сложной протирке основного средства увеличивают его первоначальную стоимость, поэтому отражаются на счете 08.04 «Вложения во внеоборотные активы».

Однако в карточке счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» видим, что основное средство «Микромед 3 professional» поступило в ООО «Дельта» только 21 марта 2019 года — спустя два с половиной месяца после того, как была произведена его сложная протирка и персонал прошел обучение по работе на этом основном средстве. При этом в этот же день произведена оплата за поставку этого основного средства на полную стоимость.

Данную информацию мы видим по двум строкам карточки счета 60 от 21 марта 2019 года, где сначала поступление основного средства «Микромед 3 professional» было отражено в оборотах по кредиту счета 60 в корреспонденции со счетом 08.4 на сумму 2 млн 500 тыс. рублей (без НДС), а затем за него произведена оплата ООО «Хэндхантер» в полном объеме, включая НДС.

Иными словами, фактически получается, что сложная протирка основного средства и обучение сотрудников работе на этом основном средстве проводились в то время, когда основное средство еще не было приобретено.

Дата	Списание	Аналитика 20	Аналитика 30	Дебет	Кредит	Условный баланс
30.01.2019	Списание (деб) 08.04.00002	Списание (деб) 08.04.00002	08.04.00002	90 500,00	0	90 500,00
30.01.2019	Списание (деб) 08.04.00002	Списание (деб) 08.04.00002	08.04.00002	0	90 500,00	0
30.01.2019	Списание (деб) 08.04.00002	Списание (деб) 08.04.00002	08.04.00002	0	90 500,00	90 500,00
03.21.2019	Поступление (кред) 08.04.00002	Поступление (кред) 08.04.00002	08.04.00002	0	2 500 000,00	2 500 000,00
03.21.2019	Оплата услуг по сложной протирке ОС	Оплата услуг по сложной протирке ОС	08.04.00002	2 500 000,00	0	0

Рис. 4. Карточка счета 60 за I квартал 2019 года (начало)

5. Далее необходимо исследовать карточку счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» за интересующий нас период, для того чтобы подтвердить информацию о том, что приобретенное основное средство было поставлено на учет и введено в эксплуатацию (рис. 8).

Первоначально информацию о том, что в течение рассматриваемого периода ООО «Дельта» приобрело основное средство и приняло его к учету, мы увидели в оборотно-сальдовой ведомости, где в оборотах по дебету и кредиту счета 08 имеются данные, а также имеются данные в оборотах по

дебету счета 01. Причем суммы на этих счетах немного больше, чем стоимость основного средства, приобретенного у ООО «Хэндхантер».

Данные карточки счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» показывают, что микроскоп «Микромед 3 professional» был приобретен 21 марта 2019 года и введен в эксплуатацию в этот же день — 21 марта 2019 года — в сумме фактических затрат, включая оказанные 8 января 2019 года услуги по сложной протирке основного средства микроскопа «Микромед 3 professional», которого на тот момент еще не было в организации.

Дата	Счет	Счет	Счет	Счет	Счет	Счет	Счет
01.01.2019	0000	0000	4031110000000000	80.01	1300.000,00	11	0,00
13.01.2019	0000	0000	4031110000000000	80.01	300.000,00	11	300.000,00
13.01.2019	0000	0000	4031110000000000	80.01	1000,00	11	1000,00
13.01.2019	0000	0000	4031110000000000	80.01	420.000,00	11	0,00
14.02.2019	0000	0000	4031110000000000	80.01	18.000,00	11	18.000,00
14.02.2019	0000	0000	4031110000000000	80.01	80.000,00	11	141.000,00

Рис. 5. Карточка счета 60 за I квартал 2019 года (продолжение 1)

Дата	Счет	Счет	Счет	Счет	Счет	Счет	Счет
14.02.2019	0000	0000	4031110000000000	80.01	141.000,00	11	0,00
07.03.2019	0000	0000	4031110000000000	80.01	3000,00	11	3000,00
07.03.2019	0000	0000	4031110000000000	80.01	400,00	11	3400,00
07.03.2019	0000	0000	4031110000000000	80.01	24.000,00	11	0,00

Рис. 6. Карточка счета 60 за I квартал 2019 года (продолжение 2)

Дата	Счет	Счет	Счет	Счет	Счет	Счет	Счет
01.01.2019	0000	0000	4031110000000000	80.01	3.500.000,00	11	3.500.000,00
21.03.2019	0000	0000	4031110000000000	80.01	5.000.000,00	11	3.500.000,00
01.05.2019	0000	0000	4031110000000000	80.01	0,00	11	0,00
Итого					4.707.000,00		4.707.000,00

Рис. 7. Карточка счета 60 за I квартал 2019 года (окончание)

Дата	Должник	Аналитика Дт	Аналитика Кт	Счет	Дебет	Счет	Кредит	Учетные суммы
08.01.2019	Поступление (акт) ООО «Медикал 3» от 08.01.2019	Счета на основной прибор «Медикал 3 professional»	ООО «Восток» Договор № 23 от 21.01.2018 на оказание услуг	08.4	870 000,00	60.3		Дт 870 000,00
23.03.2019	Поступление (акт, накладная) ООО «Медикал 3» от 23.03.2019	Приобретение ОС	ООО «Восток» Договор № 23 от 21.01.2018 на оказание услуг	08.4	2 300 000,00	60.3		Дт 2 300 000,00
23.03.2019	Принятие к учету ОС	Микрометр «Медикал 3 professional»	Микрометр «Медикал 3 professional»	08.4			08.4	Кт 1 300 000,00
Итого					3 170 000,00		1 300 000,00	1 870 000,00

Рис. 8. Карточка счета 08 за I квартал 2019 года

Данные, представленные в карточке счета 08, наглядно подтверждают информацию о том, что сложная протирка основного средства была произведена на два с половиной месяца раньше, чем было приобретено основное средство.

6. Следующий этап исследования — это анализ карточки счета 20 «Основное производство» на предмет подтверждения информации об отнесении затрат на обучение персонала работе с микроскопом «Микромед 3 professional» на себестоимость продукции и выяснение сроков оказания этих услуг (рис. 9).

Дата	Должник	Аналитика Дт	Аналитика Кт	Счет	Дебет	Счет	Кредит	Учетные суммы
12.01.2019	Поступление (акт) ООО «Профи» от 12.01.2019	Услуги по обучению персонала работе на микроскопе «Микромед 3 professional»	ООО «Профи» №34 от 12.01.2019	20	350 000,00	60.01		Дт 350 000,00
25.03.2019	Учебные материалы	Списание материалов	МАЛ СБЕТМ 1.044	20.01	411 950,00	10		Дт 782 220,00
24.03.2019	Расходование (акт) ООО «Профи» от 24.03.2019	Услуги по обучению персонала работе на микроскопе «Микромед 3 professional»	ООО «Профи» №34 от 12.01.2019	20.2		20	71 300,00	Дт 710 200,00
Итого					761 950,00		71 300,00	833 250,00

Рис. 9. Карточка счета 20 за I квартал 2019 года

В результате изучения карточки счета 20 видим, что услуги, оказанные ООО «Профи» по обучению персонала работе на микроскопе «Микромед 3 professional» на сумму 350 тыс. рублей, были оказаны 12 января 2019 года, что на два с половиной месяца раньше, чем было приобретено само основное средство (обороты по дебету счета 20 в корреспонденции с кредитом счета 60.01).

7. В завершение исследования следует рассмотреть карточку счета 51 «Расчетные счета», в которой на основании выписок банка отражается информация о движении денежных средств на расчетных счетах организации (рис. 10—11), в том числе оплата поставщикам за приобретенное организацией имущество. Данные карточки счета 51 показывают, что действитель-

но рассматриваемым нами организациям ООО «Волга», ООО Профи» и ООО «Хэндхантер» ООО «Дельта» перечислило денежные средства в полном объеме начисленной кредиторской задолженности.

Дата	Документ	Содержание	Счет	Долг	Кредит	Титульный счет
08.01.2019	Списание	Иванов Иван Иванович, ООО «Волга», ООО «Профи», ООО «Хэндхантер», ООО «Дельта»	4011110000001001	80 000,00	24 191,00	000,00
08.01.2019	Списание	ООО «Дельта»	4011110000001001	1100 000,00	24 1 900,00	000,00
12.01.2019	Списание	ООО «Профи»	4011110000001001	420 000,00	24 1 84 70 000,00	000,00
14.01.2019	Списание	ООО «Волга»	4011110000001001	141 000,00	24 1 87 20 000,00	000,00

Рис. 10. Карточка счета 51 за I квартал 2019 года (фрагмент — начало)

21.01.2019	Списание	ООО «Дельта»	4011110000001001	1 900 000,00	24 1 890 900,00	000,00
------------	----------	--------------	------------------	--------------	-----------------	--------

Рис. 11. Карточка счета 51 за I квартал 2019 года (фрагмент — окончание)

Таким образом, исследование показало, что ООО «Дельта» перечисляет контрагентам крупные суммы денежных средств за услуги, которые по факту не могут быть оказаны. Данные операции могут свидетельствовать о том, что ООО «Дельта» выводит деньги из организации через аффилированные фирмы. Возможно, основное средство действительно было приобретено, но так как нужно было вывести денежные средства в определенные сроки, в бухгалтерском учете были отражены расчеты по несуществующим услугам.

Далее необходимо истребовать (изъять) и исследовать все первичные документы (договоры, накладные, счета-фактуры, акты приема-передачи и т. п.), сверить их с регистрами бухгалтерского учета, а также получить показания от лиц по обстоятельствам оказания услуг по протирке основного средства и обучения персонала работе на основном средстве, а также приобретения основного средства (начиная от обсуждения основных условий сделок, подготовки и подписания договоров, исполнения сторонами условий договоров, фактического оказания услуг и фактического поступления основного средства, сверки задолженности и т. п.).

К мерам по дальнейшей проверке может быть отнесено следующее.

1. Истребование договоров возмездного оказания услуг, заключенных с ООО «Профи» и ООО «Волга»; договоров купли-продажи основного сред-

ства с ООО «Хэндхантер»; банковских выписок за интересующие даты; первичных документов на оказание услуг и покупку основного средства (акт приема-передачи оказанных услуг, акт приема-передачи объекта основных средств, счета-фактуры, накладные).

2. Получение показаний заинтересованных лиц о причинах возникновения подобной ситуации, в которой в бухгалтерском учете отражено выполнение услуг при невозможности их выполнения.

3. Проведение мероприятий по получению сведений о финансово-хозяйственной деятельности исследуемого контрагента — истребование информации из ИФНС, кредитных учреждений, получение показаний от руководителей и сотрудников контрагента, а также иных лиц в отношении данного контрагента.

4. Истребование актов сверок расчетов с ООО «Профи», «Волга», «Хэндхантер».

Таким образом, отмечая, что в настоящее время масштабы преступлений экономической направленности велики и необходимо более детальное и всестороннее использование данных бухгалтерского учета организациями сотрудниками правоохранительных органов, полагаем, что исследование, проведенное в работе на основе конкретного примера, может служить моделью для разработки методических рекомендаций по использованию бухгалтерских знаний при выявлении преступлений экономической направленности, включающих в себя: последовательность рассмотрения бухгалтерских документов; выявление нетипичности совершаемых операций; определение информации, которую можно получить в том или ином бухгалтерском документе, и документов, которые взаимосвязаны с рассматриваемыми документами; систематизацию версий и мер по дальнейшей проверке.

Примечания

1. О Стратегии экономической безопасности Российской Федерации на период до 2030 года: указ Президента РФ от 13 мая 2017 г. № 208 // Российская газета. 2017. 15 мая.

2. Быковская Ю.В., Дятлова А.Ф. Особенности применения метода бухгалтерского анализа при выявлении преступлений экономической направленности // Международный бухгалтерский учет. 2018. Т. 21. № 12 (450). С. 1452—1464.

3. Быковская Ю.В. Анализ методов оценки материального ущерба от преступлений экономической направленности // Вестник экономической безопасности. 2018. № 1. С. 294—303.

References

1. On the Strategy for the Economic Security of the Russian Federation for the period until 2030: decree of the President of the Russian Federation dated May 13, 2017 no. 208. *Rossiyskaya gazeta*, 2017, May 15. (In Russ.)

2. Bykovskaya Yu.V., Dyatlova A.F. Features of the application of the method of accounting analysis in identifying crimes of an economic nature. *International accounting*, 2018, vol. 21, no. 12 (450), pp. 1452—1464. (In Russ.)

3. Bykovskaya Yu.V. Analysis of methods for assessing material damage from economic crimes. *Bulletin of economic security*, 2018, no. 1, pp. 294—303. (In Russ.)