

С. Г. Еремин, Е. А. Тришкина

НЕКОТОРЫЕ СПОСОБЫ ПОДЛОГОВ НА СЧЕТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И МЕТОДИКА ИХ ВЫЯВЛЕНИЯ

В статье речь идет о том, что преступления в сфере экономики влекут за собой причинение сумм материального ущерба в особо крупных размерах. В связи с негативной ситуацией назрела необходимость качественного совершенствования методик своевременного выявления, раскрытия и расследования экономических преступлений путем разработки и активного внедрения рекомендаций по распознаванию способов подлогов на счетах бухгалтерского учета в практическую деятельность подразделений органов дознания, следствия и экспертных учреждений. Такие методики призваны способствовать повышению уровня профессиональной подготовки оперативных сотрудников, следователей, специалистов-бухгалтеров (аудиторов, ревизоров, экспертов) и активизации борьбы с преступлениями в сфере экономики. Качество такой готовности определяется степенью владения специалистами инструментарием, способствующим обнаружению скрытых следов преступлений в системе экономической информации.

Изучение закономерностей, определяющих специфику применяемых преступниками способов подготовки, совершения и сокрытия экономических преступлений с использованием счетов бухгалтерского учета, и методику их обнаружения надлежит осуществлять исходя из того, что: а) сотрудники правоохранительных органов должны научиться самим применять специальные бухгалтерские знания, обладая ими в определенных пределах; б) специалисты-бухгалтеры должны привлекаться к участию в процессуальных и непроцессуальных действиях для более глубокого использования специальных бухгалтерских знаний путем проведения методов фактической, документальной проверки и судебно-бухгалтерских экспертиз.

Ключевые слова: экономические преступления; методы фактической, документальной проверки; судебно-бухгалтерская экспертиза; счета бухгалтерского учета; бухгалтерский баланс; остаток на счетах (сальдо); налог с прибыли; уголовное дело.

S. G. Eremin, E. A. Trishkina

SOME FORGERY METHODS OF BOOK KEEPING ACCOUNTS AND WAYS OF THEIR IDENTIFICATION

The article is about crimes in the economic sphere resulting in material losses of especially large scope. The existing negative situation makes it necessary to improve the quality of methods to ensure timely identification, exposure and investigation of economic crimes by developing and active implementation of recommendations on detection of forgery methods in relation to book keeping accounts in practical activity of inquiry, investigation and expert bodies. These methods are aimed at improving the level of professional training of operatives, investigators, accountants (auditors, inspectors, experts) and intensifying the fight against economic crimes. The level of such readiness depends on how well the specialists can handle instruments to discover concealed traces of crimes in the system of economic information.

The study of principles affecting the specific methods of preparation, execution and concealing, used by criminals in relation to book keeping accounts as well as ways of their identification should assume that: a) personnel of law enforcing bodies must be able to use on their own special accountancy knowledge up to a certain level; b) accountancy specialists are invited to participate in procedural and non-procedural activities for more detailed use of special accountancy knowledge through direct documentary verification and accountancy inquest expertise.

Keywords: economic crimes, methods of direct documentary verification, accountancy inquest expertise, book keeping accounts, accountancy balance, balance on accounts (balance), profit tax, penal case.

Преступления в сфере экономики причиняют многомиллиардные суммы материального ущерба хозяйствующим субъектам различных форм собственности, что требует необходимости совершенствования методик их своевременного выявления, раскрытия и расследования путем активного внедрения соответствующих рекомендаций в практическую деятельность подразделений органов дознания, следствия и экспертных учреждений.

Как справедливо отметили С. Г. Еремин, Ю. С. Стещенко, Н. С. Бондаревская, следователи, судьи, как и оперативные работники, в рамках непроцессуальной формы должны самостоятельно исследовать приложенные к заявлениям и сообщениям учетно-отчетные документы, справки, акты в целях определения обоснованности их выводов, полноты, всесторонности и соответствия действующему законодательству [1]. Активизация борьбы с преступлениями в сфере экономики невозможна без улучшения профессиональной подготовки оперативных сотрудников, следователей, специалистов-бухгалтеров (аудиторов, ревизоров, экспертов). Качество такой готовности определяется степенью владения специалистами инструментарием, способствующим обнаружению скрытых следов преступлений в системе экономической информации.

Изучение закономерностей, определяющих специфику применяемых преступниками способов подготовки, совершения и сокрытия экономических преступлений с использованием счетов бухгалтерского учета, и методику их обнаружения надлежит осуществлять исходя из двух факторов. Во-первых, сотрудники правоохранительных органов должны уметь сами применять специальные бухгалтерские знания, обладая ими в определенных, как правило, ограниченных пределах. Во-вторых, как справедливо отметили Е. А. Зайцева и С. М. Гарисов, эффективность доказательственной деятельности при расследовании преступлений в немалой степени зависит от умелого использования следователями и дознавателями специальных познаний сведущих лиц, от правильного определения субъектами доказывания необходимой формы применения специальных познаний для установления значимых обстоятельств уголовного дела [2]. При этом специалисты-бухгалтеры привлекаются к участию

в процессуальных и непроцессуальных действиях для более глубокого использования специальных бухгалтерских знаний путем проведения методов фактической, документальной проверки и судебно-бухгалтерских экспертиз.

Как отметили Е. А. Тришкина и Е. В. Токарева, при совершении преступлений экономической направленности часто преступные действия вуалируются путем внесения фиктивных или фальсифицированных данных в финансово-хозяйственные операции. Такие изменения возможно выявить только путем применения специальных бухгалтерских либо иных экономических знаний [3]. Следователи, оперативные сотрудники в ходе выявления и расследования преступлений в сфере экономики часто вынуждены обращаться за получением информации о полноте, своевременности и достоверности отражения организациями хозяйственно-финансовых операций на счетах бухгалтерского учета.

Во всех учебниках по бухгалтерскому учету и судебной бухгалтерии приводимые определения счетов бухгалтерского учета в смысловом отношении примерно одинаковы. Почти все авторы данных работ правильно считают счета бухгалтерского учета одним из элементов метода бухгалтерского учета. Кроме счетов, совокупность элементов метода бухгалтерского учета составляют метод двойной записи, документация, инвентаризация, оценка, калькуляция, бухгалтерский баланс, отчетность [4; 5].

Счета бухгалтерского учета — это способ отражения состояния и изменения хозяйственных средств, источников их образования и хозяйственных процессов по однородным признакам. Счета хозяйствующие субъекты ведут для текущего наблюдения за хозяйственной деятельностью организаций и определения ее результатов. Порядок записей на счетах осуществляется в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцией по его применению [6].

Приведем краткую криминалистически значимую характеристику счетов бухгалтерского учета, без знания которой нельзя усвоить закономерности проявления признаков преступных хозяйственно-финансовых операций на счетах. Итак, каждый счет имеет наименование и цифровое обозначение, записи на них производятся на основании первичных доку-

ментов бухгалтерского учета, содержащих информацию о хозяйственных операциях.

Исходя из назначения, счета бухгалтерского учета подразделяют на синтетические и аналитические, где первые принято делить на активные, пассивные и активно-пассивные, а вторые (карточки, книги, оборотные ведомости) открывают для расшифровки обобщенных данных первых счетов. Свое название бухгалтерские счета получили от названия сторон баланса (актив и пассив) и отражают их содержание. На активных счетах учитываются хозяйственные средства по их составу и размещению, а на пассивных — источники образования этих средств по целевому назначению.

Счет представляет собой таблицу двусторонней формы, ее левая сторона называется дебет, а правая — кредит. Отраженная по дебету счета сумма по операциям за месяц называется дебетовым оборотом, а по кредиту — кредитовым; конечные остатки на счетах именуется сальдо. В активных счетах по дебету фиксируют операции по увеличению средств, а по кредиту — их уменьшение, в пассивных, наоборот, — по дебету уменьшение источника образования средств, а по кредиту — его увеличение.

Некоторые активные счета не имеют ни начального, ни конечного остатка (сальдо), поэтому их определяют в связи с формированием текущих издержек в хозяйственной деятельности. К таким счетам относятся те, которые связаны с учетом расходов на управление, реализацию продукции. Например, счета 25 «Общепроизводственные расходы»; 26 «Общехозяйственные расходы» и др.

В этих счетах записи отражаются в одних и тех же суммах по дебету и кредиту, а при подсчетах обороты должны быть равными и сальдо нулевым, поэтому такие счета в балансе не показываются.

В активных счетах сальдо может быть только дебетовым, поскольку средства организации не могут выбывать в большем размере, чем их имелось в наличии за определенный период. В пассивных счетах конечные остатки бывают только кредитовыми, так как уменьшение источника образования средств ограничено его размером.

Когда какие-либо хозяйственно-финансовые операции по приходу (увеличению) не отражены из-за отсутствия счетов-фактур поставщика, а расход произведен с учетом фактического наличия цен-

ностей — конечное сальдо в активном счете будет кредитовым, а в пассивном — дебетовым.

Чтобы не нарушать природу счетов, бухгалтеры могут конечное сальдо в активном счете показать со знаком минус по дебету, а в пассивном — с тем же знаком по кредиту. При получении первичных подтверждающих документов данная операция должна быть зафиксирована в учете, и таким образом отрегулируется нестандартная ситуация, а при отсутствии документов можно судить о признаках злоупотреблений.

На активно-пассивных счетах учитывают одновременно: по дебету — средства хозяйствующего субъекта, а по кредиту — источники их образования. В зависимости от конечного сальдо эти счета включают либо в актив, либо в пассив баланса (например, счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами», счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», счет 99 «Прибыли и убытки»).

Сальдо по активно-пассивным счетам приводят в соответствующих формах отчетов в развернутом виде с использованием данных аналитического учета. Отдельные активно-пассивные счета носят сопоставляющий характер, поэтому не имеют остатка ни по дебету, ни по кредиту. В таких бухгалтерских счетах суммы оборотов по дебету и кредиту надлежит сопоставить между собой для проверки правильности внесенных данных. При этом сумма превышения должна быть отнесена на ту сторону активно-пассивного счета, в которой сумма оборота меньше, а полученное равенство позволяет закрыть счет. Выявленные расхождения свидетельствуют о допущенных ошибках, подлежащих устранению для обеспечения достоверности экономических показателей.

При отсутствии аналитического учета сальдо по активно-пассивным счетам может оказаться свернутым, в частности: по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» дебиторская задолженность одних организаций свертывается с кредиторской задолженностью других, а по счету 99 «Прибыли и убытки» — убытки перекрываются прибылями.

Взаимосвязь между синтетическими и аналитическими счетами заключается в том, что суммы оборотов и сальдо по дебету и кредиту одного синтетического счета должны быть равны суммам оборотов и сальдо по дебету и кредиту всех аналитических счетов, к нему относящихся. Отсюда следует, что если синтетический счет

является активным, то и относящиеся к нему аналитические счета также будут активными.

Еще в 1494 г. в Венеции монах, выдающийся математик Лука Пачоли, издал первый научный труд о счетоводстве, в котором изложил систему двойной записи хозяйственных операций на счетах и порядок заполнения форм баланса. Этот ученый указывал на необходимость получения с помощью записей в бухгалтерских счетах и балансах информации о состоянии дел собственника, «...чтобы можно было без задержки получать всякие сведения как относительно долгов, так и требований...» [7, с. 46].

Согласно двойной записи все хозяйственные операции всегда отражаются по дебету одного счета с кредита другого, в одной и той же сумме и только в денежном выражении. Корреспонденция счетов бухгалтерского учета состоит во взаимосвязи между счетами на основе метода двойной записи [8, с. 67].

Записи на счетах осуществляют исходя из указанного выше плана счетов бухгалтерского учета хозяйственно-финансовой деятельности, содержащего восемь разделов: внеоборотные активы; производственные запасы; затраты на производство; готовая продукция и товары; денежные средства; расчеты; капитал; финансовые результаты. В разделах плана счетов указаны наименование синтетических счетов (первого порядка), их номера и субсчета (счета второго порядка). К примеру, счет 10 «Материалы», 10-1 «Сырье и материалы», 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали» и т. д. Такая группировка счетов позволяет получить всестороннюю информацию о состоянии хозяйственных средств и источников их образования, хозяйственно-финансовых результатах и др.

При необходимости сотрудники правоохранительных органов самостоятельно либо с участием специалистов-бухгалтеров (аудиторов, ревизоров, экспертов) путем анализа записей на счетах бухгалтерского учета могут установить: правильно ли применялся метод двойной записи, подсчитаны ли обороты и конечное сальдо, совпадают ли записи, отраженные в счетах, с хронологическими записями журнала учета хозяйственных операций.

Анализу необходимо подвергнуть главным образом те хозяйственные операции на счетах, которые не подтверждены первичными

документами учета. Выявленные несоответствия в записях на счетах могут быть как следствием случайных ошибок бухгалтеров, так и результатом их умышленных действий по искажению данных учета в целях маскировки экономического преступления, например, сокрытия недостач, излишков, незаконного изъятия товарно-материальных ценностей и денежных средств.

По этому поводу авторы учебника по судебной бухгалтерии С. П. Голубятников, Е. С. Леханова пишут: «На практике для правильной квалификации деяния очень важно разграничить ошибку в учете от умышленного искажения его данных» [5, с. 75].

Эти же авторы обоснованно предлагают для обнаружения несоответствий данных на счетах исходить из классификации необоснованных учетных записей по трем основаниям: «... полноте охвата видов бухгалтерских счетов, их отношению к документам и способу выполнения» [9].

Из данной классификации, имеющей существенную криминалистическую значимость, следует, что по полноте охвата видов бухгалтерских счетов необоснованные записи в них бывают сквозные, охватывающие синтетический и аналитический учеты, и локальные, затрагивающие какой-либо один из них. Сквозные записи не вызывают разрыва между данными синтетических и аналитических счетов, что нейтрализует часть защитных функций учета. Локальные необоснованные записи в синтетическом учете всегда вызывают разрывы с данными аналитического учета, и, наоборот, в аналитическом учете не все необоснованные записи хозяйственных операций вызывают нарушения равновесия с данными синтетического учета.

В части отношения к документам бывают записи бездокументные и вносимые в ненадлежащие счета, т. е. когда документ имеется, но запись не соответствует его содержанию. По способу выполнения различают необоснованные цифровые записи и равнозначные им недостоверные арифметические подсчеты итоговых оборотов на синтетических и аналитических счетах.

Весьма трудно отличить от случайных ошибок заведомо необоснованные сквозные учетные записи, не соответствующие по содержанию первичным документам учета. Такие записи оперативному сотруднику, следовательно можно использовать как ориентирующую информацию

или как доказательство по уголовным делам об экономическом преступлении, в том числе связанном с укрытием налогооблагаемой прибыли.

Так, например, затраты хозяйствующего субъекта на капитальные вложения не должны включаться в издержки производства, поскольку они увеличивают первоначальную стоимость приобретаемых основных средств. Расходы на приобретение путевок работникам, оказание им разовой материальной помощи нужно относить за счет резервных фондов или прибыли.

При установлении по дебету счета 20 «Основное производство» фактов отнесения указанных расходов на издержки производства очевидным будет занижение налогооблагаемой прибыли в отчетности, что повлечет наложение штрафных санкций и укажет на признаки злоупотреблений и преступлений.

В таких случаях руководитель и главный бухгалтер организации обычно ссылаются на ошибочность записей в корреспондирующих счетах, а это требует проверки их показаний путем применения метода аналогий, т. е. необходимо установить, всегда ли бухгалтер, приобретая путевки и списывая материальную помощь, составлял неправильные корреспонденции счетов, либо это было по отдельным хозяйственным операциям.

Вряд ли можно признать случайными ошибками обнаруженные сквозные бездокументные записи (к примеру, не подтвержденные документами записи по дебету счета 20 «Основное производство» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»). На признаки фиктивности операции может указывать бездокументная запись в аналитическом учете о задолженности поставщикам, которая последними не признается.

Следует отметить, что методику распознавания признаков, указывающих на умышленное искажение данных на счетах бухгалтерского учета, определяет место необоснованной записи в классификационной системе. Эту закономерность можно проследить на примере методики распознавания признаков подлогов при необоснованных локальных записях на счетах. Такие подлоги подразделяют на бездокументные записи и записи в ненадлежащие аналитические счета. Бездокументные записи в аналитическом учете приведут к несоответствию с синтетическим учетом, когда сумма вымышленной операции

отражена лишь в аналитическом учете.

К примеру, бухгалтер АО «Ветеран» г. Камышина Волгоградской области А. Л. Савина, кассир К. А. Сушко присваивали наличные денежные средства, внесенные гражданами в кассу магазина за товары, купленные в кредит. А. Л. Савина и К. А. Сушко на имя покупателей выписывали приходные кассовые ордера, квитанции от них выдавали им на руки, а корешок уничтожали. А. Л. Савина фиксировала расчеты за приобретенные в кредит товары в книге аналитического учета, где на каждого покупателя имелся отдельный лист, содержащий отметку со ссылкой на уничтоженный ордер, уменьшающий сумму задолженности. Поскольку не у всех покупателей задолженность одновременно завышалась, образовалось несоответствие между данными синтетического и аналитического учета по счету «Расчеты с покупателями за товары, купленные в кредит». Однако обнаружить необоснованные цифровые записи, признать их подложными, указывающими на признаки хищения денежных средств путем их присвоения и растраты, стало возможным лишь в результате сверки записей в лицевых счетах с квитанциями к приходным кассовым ордерам, номера которых были указаны в аналитическом учете [10].

Несоответствия между синтетическим и аналитическим учетом не возникает, если локальная бездокументная запись делается одновременно в двух аналитических счетах по одному и тому же синтетическому счету. Так, при суммовом учете в торговле данные об остатках товаров по лицевому счету для одного магазина занижают путем неправильного подсчета итога, а по другому лицевому счету для другого магазина на эту же сумму завышают. Этим подлогом в аналитическом учете преступники скрывают недостачу (излишки) ценностей на момент инвентаризации. Признаки такого подлога обнаруживают в форме несоответствия записей и документов либо в виде взаимно компенсируемых неправильных подсчетов, имитирующих ошибку, допущенную дважды в разное время, но на одну и ту же сумму.

Оперативным сотрудникам, следователям, специалистам-бухгалтерам следует иметь в виду, что несоответствие с синтетическим учетом никогда не возникает при сокрытии преступлений путем записи хозяйственных операций в ненадле-

жащие счета аналитического учета. Таковыми являются все виды подложных записей, применяемых для сокрытия хищений под видом неустребованной кредиторской задолженности.

Так, у АО «Арго» на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» значилась задолженность к ООО «Шанс» на сумму 120 тыс. рублей, которые остались неустребованными. Главный бухгалтер АО «Арго» А. С. Чиркова и кладовщик М. А. Боков оформили подложную расходную накладную на отпуск ООО «Глория» 50 ящиков армянского коньяка на сумму неустребованной задолженности. Однако от ООО «Глория» счет за оплату коньяка в АО «Арго» не поступил, но данные в синтетическом учете последнего были указаны правильно.

В аналитическом учете ООО «Шанс» имеется запись в лицевом счете, который был закрыт без подтверждения документами (согласно накладной коньяк поступил другому предприятию — ООО «Глория»). Исследованием было установлено, что коньяк в ООО «Глория» не поступал, а это указывало на признаки фальсификации накладной для сокрытия недостачи на складе АО «Арго» либо сбыте коньяка другой организации. Если было бы доказано, что ООО «Глория» коньяк получило, но документально его не оприходовало, речь могла идти о необоснованной записи, свидетельствующей о преступлении, например, хищении товара [11].

Следственно-судебная, оперативно-разыскная, ревизорская и судебная экспертная практика показывает, что преступники нередко стремятся завуалировать данные учета составлением нескольких видов подложных записей, образующих между собой весьма сложные ухищренные комбинации. В частности, преступники создают искусственную кредиторскую задолженность, совершают двустороннюю бездокументную запись, т. е. переброску со счета на счет, выполняемую с помощью цифровых записей или с использованием заведомо неправильных подсчетов при выведении итогов в счетах аналитического учета.

Работники правоохранительных и контролирующих органов при обнаружении фактов несоответствий данных учета не всегда четко отграничивают признаки экономических преступлений от административных правонарушений. Отдельные недостатки в организации учета могут указывать на нарушение

правил, способствующих злоупотреблениям, т. е. признаки, свидетельствующие о совершении конкретных преступных действий.

В процессе обнаружения нарушений или при расследовании преступлений установленные недостатки должны быть устранены в целях предотвращения возможных новых аналогичных деяний. От недостатков в учете необходимо отличать такие особенности, которые не являются нарушениями каких-либо правил, но влияют на формирование изощренных способов преступлений. Эти особенности в совокупности с другими данными могут использоваться для прогнозирования экономических преступлений, совершаемых определенным способом. Преступники нередко используют для совершения и сокрытия экономических преступлений допустимые в бухгалтерском учете три вида исправлений ошибочных записей (корректирный, дополнительной проводки и красного сторно).

При корректирном способе разрешается зачеркнуть одной чертой ошибочную запись в бухгалтерской проводке либо в одном из учетных регистров и рядом сделать правильную надпись с письменной оговоркой об исправлении. Если правильная запись изменена, то внесшее коррективы лицо, как правило, таковым бывает бухгалтер, становится очевидным.

Дополнительная проводка применяется, если на корреспондирующих счетах ошибочно указана заниженная сумма произведенной хозяйственной операции. После обнаружения ошибки должны быть внесены исправления в эти же счета путем правильной дополнительной записи недостающей суммы, что при подсчетах не нарушит равенства.

Способ красного сторно (отрицательных чисел) применяется при обнаружении ошибочной записи в бухгалтерской проводке и факта ее повторения в учетных регистрах. Сущность способа заключается в том, что неправильная запись повторяется красными чернилами в учетных регистрах. Суммы, занесенные в учетные регистры красными чернилами, при подсчетах вычитаются, тем самым неправильная запись погашается.

Преступники для сокрытия хищений ценностей составляют бездокументальные дополнительные проводки или указывают суммы, первоначально правильно отраженные в учете, а затем сторнированные и списанные на другие счета. Нередко имеет место необоснованное повторное сторнирование одних и тех же сумм с целью запутать

подлоги в данных учета.

Примером бездокументальных записей, маскируемых преступниками под видом исправления ошибок, может служить «одно-стороннее сторно». Это совершают, когда сумма передвигается с одного синтетического счета на другой или переносится с одной карточки аналитического учета на другую без предварительного составления проводок. Для этого по одной и той же стороне двух счетов (например, оба раза по дебету) делают две рукописные записи на одну и ту же сумму, но разным цветом — один раз красными и один раз обычными чернилами. При этом ни одно из контрольных равенств учетной регистрации не нарушается, но в учетные данные вносятся необходимые преступникам изменения. Выявить признаки, указывающие на совершение преступных хозяйственно-финансовых операций с применением одностороннего сторно, нетрудно, поскольку преступники при бессистемных записях обычно вносят вымышленные номера бухгалтерских проводок.

Следует иметь в виду, что в документах строгой отчетности (приходных и расходных кассовых ордерах, чеках на получение наличных денег с расчетного счета), отражающих банковские и расчетно-кассовые операции, никакие исправления не допускаются, а составляется новый документ.

Сопоставлением записей в документах аналитического учета с аналогичными данными на счетах удастся установить признаки, указывающие на конкретных участников преступления, способы злоупотреблений, хищений, сумму материального ущерба, сокрытие от учета налогооблагаемой базы. При осмотре документов аналитического учета необходимо обращать внимание на большие или уменьшенные интервалы расположения записей, наличие дописок, выполненных с помощью компьютера.

Счета бухгалтерского учета тесно взаимосвязаны с бухгалтерским балансом, основное назначение которого — дать оценку финансовой устойчивости организации, что может осуществить специалист, владеющий элементами финансового анализа. С учетом данных баланса сотрудники ОЭП и ПК, следователи, аудиторы, ревизоры, эксперты-бухгалтеры могут проанализировать финансовое состояние, платежеспособность хозяйствующего субъекта,

распознать достоверность размещения средств, размер полученной прибыли, уплаченных налогов.

На наш взгляд, при детальном изучении данных активной части баланса в связи с совершенным экономическим преступлением можно установить общую сумму средств, которыми располагал хозяйствующий субъект на конкретную дату, состав этих средств, как и где они размещались на момент начала события преступления, в каких целях и кем фактически использовались.

Вместе с тем анализ пассивной части баланса позволяет выяснить, каковы источники формирования средств хозяйствующего субъекта, кому и в какой сумме они принадлежат, являются ли собственными или заемными, каково целевое назначение суммы хозяйственных средств, указанной в активной части баланса.

Если будет установлено превышение средств и затрат на специальные цели над источниками финансирования, то будет иметь место иммобилизация собственных оборотных средств, т. е. их отвлечение из хозяйствования на иные цели. В то же время, когда сумма источников образования средств на специальные цели (в пассиве) превышает сумму средств и затрат на эти же цели (в активе), то проявляются признаки другого нарушения — мобилизации, т. е. вовлечения специальных средств в хозяйственный оборот организации.

Таким образом, когда не наблюдается равенства между активом и пассивом баланса, очевидны признаки нарушения финансовой дисциплины. Доказательство, что они образовались за счет ошибок в учетных записях или вследствие совершения хищений либо иных экономических преступлений, является прерогативой правоохранительных органов.

Список библиографических ссылок

1. Еремин С. Г., Стешенко Ю. С., Бондаревская Н. С. Использование специальных экономических знаний в процессуальной форме для сбора исходной криминалистически значимой информации и доказывания преступлений // Вестник Волгоградской академии МВД России. 2010. № 2 (13). С 51—57.
2. Зайцева Е. А., Гарисов С. М. К вопросу о заключении специалиста // Вестник Волгоградской академии МВД России. 2009. № 4 (11). С. 67—72.
3. Тришкина Е. А., Токарева Е. В. Проблемы назначения документальных ревизий и судебно-бухгалтерских экспертиз при раскрытии и расследовании преступлений экономической направленности // Фундаментальные исследования. 2014. № 11 (ч. 10).
4. Бухгалтерский учет / Е. П. Козлова [и др.]. М., 1995. С. 7—14; Судебная бухгалтерия: учебник / Г. А. Атанесян [и др.]. М., 1980. С. 9—11; Голубятников С. П., Кравченко Ю. М., Меджевский А. А. Основы судебной бухгалтерии. Н. Новгород, 1994. С. 12—14; Бандурка А. М. Основы судебной бухгалтерии: учебник. Харьков, 2001. С. 21—226. Голубятников С. П., Леханова Е. С. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие. М., 2002. С. 8.
5. Голубятников С. П., Леханова Е. С. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие. М., 2002. С. 75.
6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению: приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н.
7. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях // Финансы и статистика. М., 1983.
8. Бухгалтерский словарь. М., 1994.
9. Судебная бухгалтерия: учебник / под ред. С. П. Голубятникова. М., 1998. С. 68—73.
10. Уголовное дело № 2-341 // Архив суда г. Камышина Волгоградской области. 2012.
11. Уголовное дело № 908203541 // Архив ГСУ ГУВД г. Самара. 2001.

© Еремин С. Г., Тришкина Е. А., 2015