

Министерство высшего и среднего специального образования РСФСР

САРАТОВСКИЙ ЮРИДИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ
ИМЕНИ Д. И. КУРСКОГО

В. В. ПАЦЕВИЧ

**ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ДОКУМЕНТОВ УЧЕТА
И МАТЕРИАЛОВ ДОКУМЕНТАЛЬНЫХ
РЕВИЗИЙ ПРИ РАССЛЕДОВАНИИ ХИЩЕНИЙ
ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ, СОВЕРШЕННЫХ С
ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ**

Специальность № 717 — криминалистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Саратов—1989

В решениях XXII и XXIII съездов Коммунистической партии Советского Союза и Программе КПСС намечены важнейшие мероприятия, направленные на создание материально-технической базы коммунизма, увеличение общественного богатства, формирование коммунистических общественных отношений, охрану социалистической собственности.

Ответственные задачи стоят перед работниками суда и следствия по укреплению и сохранению государственного имущества. Они призваны не только усилить борьбу со всякого рода посягательствами на народное добро, но и, выявляя причины и условия, способствующие совершению преступлений принимать меры к их устранению.

Обобщение судебной, следственной и ревизионной практики показывает, что значительный материальный ущерб причиняется государству хищениями денежных средств, совершаемых с использованием кассовых операций. Значительная опасность этих хищений состоит прежде всего в том, что они большей частью совершаются группой лиц, в них участвуют работники бухгалтерии; при этом незаконные и преступные операции тщательно маскируются различного рода фиктивными бухгалтерскими документами и проводками. Хищения нередко совершаются на протяжении весьма длительного периода времени и в крупных размерах.

Выявление и расследование хищений денежных средств, совершенных с использованием кассовых операций, представляет определенные трудности. Следовательно, производящий расследование хищений денежных средств, должен обладать не только

высокой профессиональной подготовленностью, но и знать теорию бухгалтерского учета, правила совершения кассовых операций, основы документальной ревизии. Вместе с тем следует отметить, что вопросы, связанные с выявлением и расследованием хищений денежных средств, совершенных с использованием кассовых операций, еще не получили достаточной разработки.

Методике расследования хищений денежных средств посвящено весьма ограниченное число научных работ. Отдельные авторы в своих работах, посвященных борьбе с хищениями, лишь вскользь упоминают о хищениях денежных средств с использованием кассовых операций, не давая каких-либо рекомендаций по методике их выявления и расследования. Отсутствие достаточной полных научных разработок по данному вопросу создает определенные трудности для практических работников в их работе по выявлению и расследованию хищений денежных средств. Вместе с тем, судебно-следственная и ревизионная практика показывает, что хищения денежных средств в общей массе хищений государственного и общественного имущества занимают значительное место. Всестороннее освещение методики выявления фактов хищений денежных средств, использование при этом документов учета и материалов ревизий диктуется нуждами практики. Этим и объясняется выбор темы настоящей диссертации.

При работе над диссертацией изучена и использована имеющаяся литература, относящаяся к рассматриваемой теме, нормативный материал, опубликованный и неопубликованный следственная судебная и ревизионная практика, а также данные,

полученные в ходе обобщения и анализа практической деятельности органов следствия, суда и ревизионных органов Саратовской области и Красноярского края.

Диссертация состоит из введения и трех глав:

Глава I Учетная документация, используемая при расследовании хищений денежных средств и общие методы ее проверки.

Глава II Исследование учетной документации при расследовании хищений денежных средств, совершаемых различными способами.

Глава III Документальная ревизия при расследовании хищений денежных средств.

В первой главе дается характеристика сущности учетной документации, раскрывается ее значение в хозяйственной деятельности социалистических предприятий, в борьбе за сохранность социалистической собственности. Правильно поставленный бухгалтерский учет невозможен без строгой документации кассовых и иных хозяйственных операций, а это в свою очередь, вызывает необходимость четкой классификации учетных документов для установления отличительных особенностей и порядка использования отдельных видов документов, что дает возможность работникам следственных органов при расследовании хищений сосредоточить свое внимание на той документации, которая является доказательством совершения определенных операций. Далее в главе рассматривается существующая система классификации учетных документов с подробным разбором каждого вида документов и приводятся возражения некоторым авторам в части определения отдельных классифицирующих признаков.

и самой классификационной схемы.

Неправильно составленные документы приводят не только к дезорганизации хозяйственного процесса, нарушению четкости в управлении и контроле, но и нередко используются для совершения различного рода злоупотреблений и хищений социалистической собственности. Документ бухгалтерского учета, выполненный с соблюдением необходимых требований, представляет письменное свидетельство о совершении определенных действий. Он обладает правовой силой и, следовательно, является документом, который может быть использован как источник доказательств, устанавливающий определенные обстоятельства по делу.

Отмечая особую важность выявления недоброкачественных документов учета для практики расследования хищений, автор рассматривает понятие недоброкачественности учетных документов. Диссертант возражает отдельным авторам, ограничивающим понятие некоторых недоброкачественных документов. Так, например, понятие бестоварного документа нельзя ограничивать только тем, что им оформляется якобы имевшее место движение товаро-материальных ценностей, тогда как они похищены или же остались фактически без движения. К бестоварным документам следует отнести и документы, которыми отражено движение материальных ценностей, имевшее место в действительности, но не по тому назначению, как это указано в самом документе. Такой документ может быть составлен не только в случаях сокрытия недостачи или хищения ценностей и создания видимости совершения нормальной хозяйственной операции по расходу, но и в случаях незаконной реализации ценностей непосредственно

из складов с передачей в магазин их стоимости /выручки/.

Автор возражает С.С.Кромину, делящему недоброкачественные документы на фиктивные и подложные. Такое деление не согласуется с нормами уголовного и уголовно-процессуального законодательства, не содержащего понятия фиктивности документа. Если документ отражает полностью или частично вымышленную операцию, он приобретает значение подложного документа, а не фиктивного.

При рассмотрении материалов, поступивших в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела по фактам хищения государственного и общественного имущества, следователь неизбежно сталкивается с необходимостью ознакомления с рядом учетных документов и их проверкой.

В связи с этим важное значение имеет знание признаков недоброкачественности документов. В работе анализируются наиболее часто встречающиеся признаки недоброкачественности учетных документов, приводятся возражения отдельным авторам относительно понятия некоторых признаков.

Значительное внимание в работе уделено проверке учетной документации при выявлении и расследовании хищений. Рассматривая проверку документов учета как один из ответственных моментов работы следователя с материалами дела, автор считает, что проверка, проводимая в несистематизированном порядке /без группировки/, т.е. в том порядке, в каком они представлены следователю, дает возможность проверить лишь

отдельные документы, а не всю хозяйственную операцию. Такая проверка допустима только при общем предварительном ознакомлении с документацией или проверке операций с небольшим объемом документации. С целью выявления недоброкачественных документов и проверки сомнительных операций следователь при самостоятельной работе с документами должен воспользоваться методом, выработанным ревизионной практикой. Этот метод заключается в формальной проверке документа и проверке по существу отраженной в нем операции. Осуществление такой проверки в сочетании с проверкой, проводимой следственным путем, даст наиболее эффективные результаты.

Во второй главе рассматриваются вопросы исследования учетной документации при расследовании хищений денежных средств, совершаемых различными способами.

Основанием к возбуждению уголовного дела о хищении денежных средств являются материалы, в которых, как правило, указаны факты хищений и лица их совершившие. Дальнейшая задача лица, производящего расследование, заключается в том, чтобы путем тщательного исследования и анализа учетных документов, в сочетании с рядом следственных действий, собрать доказательства, которые подтвердят либо опровергнут факты хищений, помогут установить лиц, причастных к хищению социалистической собственности.

При решении вопроса о возбуждении уголовного дела по факту хищения денежных средств обычно проводится проверка, в ходе которой, наряду с решением основного вопроса о достаточ

ности данных для возбуждения уголовного дела, проверяется полнота представленной документации и ее качественность.

В главе содержится возражения отдельным авторам в части определения объема необходимой учетной документации, направляемой в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. Различные формы злоупотреблений по кассовым операциям обуславливают необходимость изучения максимума документов, дающих возможность выявить эти злоупотребления. В перечень представляемых следствию документов надлежит включить кассовую книгу и банковские выписки, поскольку без сличения их с записями в кассовых книгах и приходных ордерах не представляется возможным выявить такие злоупотребления, как, например, оприходование полученных по чеку в банке денежных средств в меньших размерах и другие.

Во всех случаях выявления злоупотреблений в кассовых операциях необходимо требовать производства документальной ревизии деятельности кассы. Выявление хотя бы одного-двух случаев злоупотреблений кассира, естественно, вызывает сомнение в добросовестности его работы и в предшествующий период времени, поэтому тщательная документальная проверка его деятельности в таких случаях вполне оправдана и закономерна. Вместе с тем при наличии конкретных фактов недостачи денежных средств или иных злоупотреблений по кассовым операциям, дающих основание для возбуждения уголовного дела, первоначальное отсутствие акта документальной ревизии, по

мнению диссертанта, не может служить основанием для отказа в возбуждении уголовного дела.

Остановливаясь на документальном исследовании кассовых операций, автор рассматривает направления этих исследований, заключающиеся в проверке: соответствия записей в кассовом отчете записям в кассовой книге /журнале/; правильности подсчетов в кассовой книге итогов операций за день; правильности регистрации приходных и расходных кассовых документов; своевременности и полноты оприходования денег по кассе; документов, приложенных к приходным и расходным документам.

Далее рассматриваются типичные и наиболее распространенные способы хищений денежных средств, выделенные в три основные группы: I. Хищения денежных средств, совершаемые путем их полного или частичного неоприходования: а/ хищения специальных средств; б/ хищения денежных средств, полученных из банка. II. Хищения денежных средств, совершаемые после их полного оприходования по кассе: а/ хищения, совершаемые путем бездокументального списания и вторичного использования расходных кассовых документов; б/ злоупотребления по операциям с подотчетными суммами; в/ хищения денежных средств, предназначенных на оплату командировочных расходов. III. Хищения денежных средств под видом выплаты заработной платы: а/ хищения денежных средств путем завышения итоговой суммы платежной ведомости без внесения исправлений в суммы отдельных зарплат; б/ хищения денежных средств, совершаемые путем завышения итоговой суммы платежной ведомости, с после-

дующим исправлением сумм отдельных зарплат с целью их балансирования с общим итогом; в/ хищения денежных средств, совершаемые путем включения в платежную ведомость подставных и вымышленных лиц; г/ хищения денежных средств, совершаемые путем необоснованного /незаконного/ начисления заработной платы; д/ хищения денежных средств при операциях с депонентами.

В пределах каждого из указанных способов хищений денежных средств имеется много их разновидностей, среди которых названы и рассмотрены как наиболее часто встречающиеся, так и представляющие редкость в следственной и ревизионной практике. Выбор той или иной разновидности способа хищения обусловлен в каждом случае рядом объективных и субъективных моментов: постановкой бухгалтерского учета, состоянием контроля за правильностью его организации, профилем предприятия, учреждения, квалификацией и опытом работника учета, возможностью скрыть преступление и т.д. Эти обстоятельства и определяют в конечном счете ту или иную методику исследования документов при расследовании хищений денежных средств.

С учетом использовавшегося способа хищения денежных средств, автор рекомендует приемы исследования учетной документации для выявления и расследования хищений.

При совершении хищения с использованием большинства рассматриваемых в диссертации способов исключается возможность совершения преступления только кассиром. Как правило,

в хищении принимает участие группа, в состав которой могут входить главный /старший/ бухгалтер, бухгалтеры-расчетники и иные должностные лица, а также отдельные граждане, выполняющие роль подставных лиц при получении денег из кассы. Создание таких групп объясняется невозможностью единолично совершить хищение и скрыть его.

Руководители предприятий /организаций/ сравнительно редко входят в состав преступной группы. Чаще они предстают в роли попустителей. Не осуществляя надлежащего контроля, они полностью передоверяют бухгалтеру и кассиру производство кассовых операций, подписывая кассовые и иные денежные документы без проверки. Такая безответственность руководителей используется отдельными работниками учета в корыстных целях и дает им возможность длительное время расхищать денежные средства в весьма крупных размерах.

Наиболее значительными по денежному обороту являются операции кассы, связанные с выдачей заработной платы; эти операции нередко используются для хищения денежных средств. При расследовании хищений денежных средств, совершенных путем завышения итогов платежной ведомости, основным является вопрос о том, кто произвел это завышение и кто похитил деньги. Проверка учетной документации, направленная на выявление хищений денежных средств, совершенных указанным способом, сопряжена с исследованием значительного объема документации, что всегда вызывает необходимость производства ревизии. Тем не менее, при выявлении единичных случаев

хищений следователь сам в состоянии исследовать и проанализировать документы. Основными направлениями документальной проверки, проводимой следователем в этих случаях, будут:

- а/ арифметическая проверка документа, т.е. проверка соответствия общего итога ведомости сумме отдельных зарплат;
- б/ исследование платежной ведомости на предмет выявления внешних признаков, ее недоброкачественности, т.е. обнаружения в ней разного рода исправлений, подчистки, дописки и т.п.

Выявление признаков недоброкачественности платежной ведомости всегда сопровождается следственной проверкой этого документа — допросами лиц, указанных в ведомости, ее составителей, производством криминалистических экспертиз и др.

Не совсем удачная типовая форма платежной ведомости — отсутствие в ней указания прописью каждой суммы выплачиваемой заработной платы, дает возможность последующего исправления сумм, выплачиваемых зарплат для подгонки равенства их общей суммы с итогом ведомости. Исследование следователем таких платежных ведомостей с целью выявления хищений денежных средств состоит: в проверке платежной ведомости с формальной стороны, т.е. соответствия ее установленной форме, наличия подчистки, исправлений, дописки и т.д.; в проверке правильности итогов ведомости по всем графам и соответствия размеров удержаний суммам начисленных отдельных заработных плат; в проверке соответствия размеров удержаний отраженных в платежной ведомости, счетным записям и документам банковских операций по перечислению налоговых

удержаний, а также документам и счетным записям по перечислению иных удержаний из заработной платы; в сопоставлении исследуемой платежной ведомости с ведомостями на выплату зарплаты этим же лицам за предыдущие периоды; в проверке платежной ведомости путем сравнения размеров заработных плат отдельных работников с их лицевыми счетами. При выявлении хищений денежных средств, совершенных указанным способом, документальная проверка должна тесно сочетаться со следственной.

В работе рассматриваются способы хищения денежных средств путем включения в платежные ведомости подставных и вымышленных лиц, путем неосновательного начисления заработной платы, злоупотребления с депонентскими суммами хищения специальных средств, хищения денежных средств, предназначенных на оплату командировочных расходов, хищения денежных средств, полученных из банка путем их неполного оприходования и даются рекомендации по исследованию учетных документов для выявления фактов хищений, совершенных рассматриваемыми способами.

В третьей главе исследованы вопросы, связанные с использованием материалов документальных ревизий при расследовании хищений денежных средств.

Изучение следственной практики позволяет сделать вывод, что дела о хищениях денежных средств чаще всего возбуждаются по материалам ревизии. Содержащиеся в акте ревизии факты вскрытых нарушений, размеры материального ущерба и время его

причинения, указание на ответственных за него лиц, обоснование этих фактов соответствующими документами, объяснения материально-ответственных лиц - все это представляет для следствия важный доказательственный материал.

Большое значение имеет правильное использование этой формы хозяйственного контроля в практике расследования. Документальная ревизия, как способ собирания доказательств, расширяет возможности следственных органов в более полном выявлении и всестороннем исследовании фактов хищений и разного рода злоупотреблений. По смыслу ст. 69 УПК РСФСР акт документальной ревизии следует отнести к числу "иных документов" и, следовательно, рассматривать его как источник доказательств. Производность акта документальной ревизии от первичных документов ни в коей мере не умаляет его значения, как источника доказательств.

В главе рассматриваются виды документальных ревизий, используемых в ревизионной и следственной практике, дается определение понятия документальной ревизии.

Под документальной ревизией следует понимать основанное на подлинных документах и бухгалтерских записях исследование хозяйственной деятельности предприятий, учреждений и организаций, а также действий должностных лиц с целью проверки постановки бухгалтерского учета, сохранности социалистической собственности, законности хозяйственных операций и соблюдение финансово-сметной дисциплины. Правильная организация ревизионной работы является важнейшим условием успешного ее проведения. Значительное место в

диссертации отведено организационной стороне ревизионной работы и методам ревизии. Автор разбирает основные приемы и способы проверки, из которых складывается методика ревизионной работы.

В специальной литературе, затрагивающей вопрос документальной ревизии, многие авторы описывают только один, максимум два вида встречной проверки. Рассматривая встречную проверку как один из эффективных приемов документальной ревизии, диссертант считает необходимым расширить число видов встречной проверки и в связи в этом предлагает следующие: 1/ проверка с целью выявления достоверности внешнего документа; 2/ сопоставление документов, находящихся в разных отделах предприятия, связанных единством отраженной операции; 3/ сопоставление нескольких взаимосвязанных документов, которые сосредоточены в одном отделе ревизуемого предприятия; 4/ использование взаимоконтролирующихся документов; 5/ сопоставление документов, которые вызывают сомнение, с аналогичными по типу и содержанию, не вызывающими сомнение в их беспорности; 6/ сверка записей в учетных регистрах по взаимным расчетам предприятий.

Логическим завершением ревизионной работы является принятие соответствующих мер, направленных на устранение нарушений, отмеченных ревизией, и на привлечение к ответственности лиц, допустивших их.

Отдельный параграф третьей главы посвящен ревизии денежных средств; рассматриваются способы и направления

проверки с целью выявления злоупотреблений с денежными средствами и даются некоторые рекомендации по ревизии денежных средств.

Значительное место уделено вопросам подготовки, назначения и проведения документальных ревизий по требованию следственных органов. Анализируя основания для назначения документальных ревизий, автор выделяет их в три основные группы: 1/ основания для проведения первичной ревизии; 2/ основания для проведения повторной ревизии; 3/ основания для проведения дополнительной ревизии.

Рассматривая порядок назначения документальной ревизии, диссертант возражает отдельным авторам, не соглашаясь с рекомендацией оформления назначения ревизии вынесением постановления.

Оформление назначения ревизии постановлением неизбежно приводит к необходимости использовать и второй способ - составление отношения, требования в адрес ревизующего органа тогда, когда ревизия назначается по материалам проверки до возбуждения уголовного дела, а также при осуществлении прокурорского надзора /ст.11 Положения о прокурорском надзоре в СССР/.

Единообразие в порядке назначения ревизии по требованию следственных органов играет весьма существенную роль и в обеспечении реализации этого требования. Практика назначения документальных ревизий путем вынесения постановлений объясняется скорее тем, что гарантированная законом обязательность его исполнения должностными лицами устраняет

излишние "хлопоты" по обеспечению выполнения решения следователя о проведении ревизии.

Считая наиболее правильным и соответствующим смыслу закона назначение документальной ревизии путем направления в соответствующее ведомство требования /отношения/, автор находит, что ст.70 УПК РСФСР нуждается в дополнении, обязывающем руководителей предприятий, учреждений и организаций к безоговорочному исполнению требований следователя о производстве ревизий. Необходимость такого дополнения подтверждается и тем, что в УПК Туркменской ССР /ст.68/, Украинской ССР /ст.66/ и Азербайджанской ССР /ст.65/ в статьях, посвященных собиранию доказательств, законодатель особо выделил и указал на обязанность исполнять требования следователя в том числе и требования о производстве ревизии.

Организуя производство ревизии, следователь должен четко представлять какие обстоятельства подлежат выяснению ревизионным путем. От лица, производящего расследование, требуется определение пределов не только в установлении круга подлежащих расследованию эпизодов, но и круга лиц, подлежащих привлечению к уголовной ответственности. При определении пределов расследования необходимо помнить об одной из важнейших задач расследования - проведении мер профилактического порядка. Назначая документальную ревизию, следователь должен воспользоваться знаниями и опытом специалиста, чтобы выявить условия, способствующие и облегчившие совершение хищений и растрат, с тем, чтобы принять конкретные меры к их устранению.

Автор дает некоторые рекомендации по разработке задания ревизору, направленные на обеспечение эффективности, целенаправленности ревизии. Диссертант считает, что вопросы ревизионной проверки равно как и возможность использования самим следователем отдельных методов документальной проверки должны найти соответствующее отражение в плане расследования.

Учитывая, что индивидуализация плана расследования определяется обстоятельствами конкретного дела, автор рекомендует перечень примерных, наиболее общих проверочных и следственных действий, применяемых при расследовании хищений денежных средств.

В работе излагаются вопросы участия следователя в проводимой по его требованию ревизии, даются рекомендации по организации взаимодействия следователя и ревизора, по оценке и использованию материалов ревизии.

936

Заключительный параграф диссертации посвящен предупреждению хищений денежных средств. В нем автор дает рекомендации по устранению причин и условий, способствующих и облегчающих совершение хищений. Предлагаются меры организационного порядка: создание на предприятиях, в организациях и учреждениях комиссий по охране социалистической собственности, создание на общественных началах групп общественных инспекторов по охране социалистической собственности, вносятся предложения по улучшению организации контрольно-ревизионной службы, подбору кадров ревизионного аппарата. Предлагается ряд технических мероприятий: внесение некоторых изменений в

Карповский

форму кассовых и иных документов, используемых в операциях с денежными средствами, а также в способ их изготовления и др.

Вопросы об участии общественности в раскрытии, расследовании и предупреждении хищений рассмотрены в свете ленинских указаний, решений XXI, XXII, XXIII съездов КПСС и Программы КПСС о роли трудящихся в борьбе за искоренение преступности и причин, ее порождающих.

По теме диссертации опубликованы следующие работы:

1. Назначение документальной ревизии по требованию следственных органов. "Вопросы государства и права". Ученые записки Саратовского юридического института, выпуск XII, Саратов, 1965;
2. Судебно-бухгалтерская экспертиза, как одна из гарантий от необоснованного привлечения к уголовной ответственности. Сборник "Вопросы охраны прав личности и укрепления социалистической законности", Саратовский юридический институт, Саратов, 1966;
3. Инвентаризация товаро-материальных ценностей по требованию следственных органов. Сборник "50 лет Советской власти и актуальные проблемы правовой науки", Саратовский юридический институт, Саратов, 1967;
4. Использование кассовых документов при расследовании хищений денежных средств. "Вопросы уголовного и исправительно-трудового права, уголовного процесса и криминалистики", Ученые записки, выпуск XVI, Саратовский юридический институт Саратов, 1969;
5. Некоторые вопросы предупреждения хищений денежных средств. Сборник работ аспирантов и соискателей", Саратовский юридический институт /находится в печати/;