

УДК 343.98

Аликсейчук Ирина Юрьевна

Санкт-Петербургский государственный экономический университет

г. Санкт-Петербург

mirjanka1998@mail.ru

ИССЛЕДОВАНИЕ ПОДЛОЖНЫХ ДОКУМЕНТОВ: РЕШЕНИЕ ПРОБЛЕМ РАБОТЫ ЭКСПЕРТА

Аннотация: в статье рассмотрены проблемы, которые касаются анализа бухгалтерских документов на предмет их подлинности в процессе судебной экономической экспертизы, определены понятия фиктивного и подложного документов, а также виды подлогов, предложены пути решения проблем.

Ключевые слова: документ, бухгалтерский учет, бухгалтерская экспертиза, судебная экономическая экспертиза, подлог.

RESEARCH FOR SPURIOUS DOCUMENTS: SOLVING PROBLEMS OF THE EXPERT'S WORK

Alikseichuk I.Y.

St. Petersburg State University of Economics, St. Petersburg

Annotation: the article deals with problems that relate to the analysis of accounting documents for their authenticity in the process of judicial economic expertise, defines the concepts of fictitious and forged documents, as well as the types of frauds, suggests ways to solve problems.

Keywords: document, accounting, forgery, judicial economic expertise, accounting expertise.

На сегодняшний день все более актуальной становится экспертиза документооборота организаций. В мире появляется все больше экономических субъектов, многократно увеличивается объем бухгалтерских документов, а

вместе с ними и количество фиктивных и подложных документов. Сложность данной проблемы выражается в многообразии подлогов, которые используются при уклонении от уплаты налогов, ведении незаконного предпринимательства и других правонарушений. Широкое распространение и значительная степень латентности преступлений, осуществленных с использованием подложных документов, обосновали необходимость изучения видов отражения недостоверных сведений в документах, освещения основных признаков подложного документа, а также типичных способов совершения таких преступлений.

Цель заключается в выявлении основных проблем, с которыми сталкивается эксперт при исследовании подложных документов, и разработке путей их решений.

Документы – один из главных объектов изучения судебной экономической экспертизы (ст.10) [3]. Само определение «документ» в достаточно полной мере описывается в статье 1 Федерального закона «Об обязательном экземпляре документов», гласящее, что документ – это материальный носитель с зафиксированной на нем в любой форме информацией в виде текста, звукозаписи, изображения и (или) их сочетания, который имеет реквизиты, позволяющие его идентифицировать, и предназначен для передачи во времени и в пространстве в целях общественного использования и хранения [2].

При проведении экспертизы бухгалтерская документация занимает особое место, поскольку отражает отдельные факты хозяйственной жизни организации, то есть сделки и операции, влияющие на финансовое положение организации, а также информацию о финансовом результате ее деятельности (ст.3) [1]. Кроме того, судебный эксперт с помощью специальных методов проверки учетных документов способен выявить отдельные обстоятельства, такие как способ совершения экономического преступления, время его совершения, размер нанесенного ущерба, лица, причастные к нему.

Эта документация, то есть первичные документы, учетные регистры и бухгалтерская (финансовая) отчетность, является источником доказательств

наличия или отсутствия правонарушения, по этой причине, анализируя их, экспертам следует обозначить:

- своевременно ли составлялись документы;
- достоверно ли отражены факты хозяйственной жизни организации;
- какие использованы способы реализации и сокрытия правонарушений;
- существуют ли факты уклонения от уплаты налогов в бюджет;
- каким лицом и в какой мере производился контроль хозяйственной деятельности;
- каков размер материального ущерба, причиненного экономическому субъекту различными злоупотреблениями, хищениями и правонарушениями;
- какие причастные лица обязаны нести ответственность за правонарушения;
- в полном объеме и достоверно ли отражена информация, обеспечивающая возможность контроля за деятельностью организации для влияния на ее результаты [10].

Часто нарушения законности и финансовой дисциплины скрываются за правильно составленными, на первый взгляд, документами.

Документы, отвечающие требованиям, представленным в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» (ст. 9-10, 13), называются полноценными, или доброкачественными. В том случае, когда документ не отвечает хотя бы одному из данных требований, такой документ называется недоброкачественным, или неполноценным. В зависимости от нарушения требований документы делятся на 3 группы:

- 1) неверно оформленные, то есть отсутствуют обязательные реквизиты, присутствуют ненужные либо ненадлежащие реквизиты;
- 2) отражающие нелегальные сделки, то есть оформленные на факты хозяйственной деятельности, которые по современным нормативно-правовым требованиям не должны осуществляться;
- 3) отражающие фиктивные сделки, которые в действительности не

осуществились (подложные и фиктивные документы).

Рассмотрим подробнее последнюю группу недоброкачественных документов, вызывающую наибольший интерес. Так, фиктивным документом называется документ, который изготовлен по образцам подлинных документов, или подделка [6]. В свою очередь, подложный документ – это документ, который содержит преднамеренно искаженные сведения о конкретных фактах [8].

Стоит отметить, что подлог документов – это совокупность специальных целенаправленных и подготовленных мер с преступным умыслом по производству, модификации и (или) применению документов, искажающих или скрывающих конкретные факты хозяйственной деятельности, связанные с правонарушениями.

Одной из проблем экспертного исследования документов на предмет подлога является необходимость широкого круга специальных знаний. Так, для исследования одного документа может быть необходим эксперт-бухгалтер для анализа содержательной части документа, эксперт почерковедческой экспертизы, например, для выявления подлинности подписи на документе, а также эксперт технической экспертизы, который сможет определить подлинность оттиска печати на данном документе.

Кроме того, еще одна проблема исследования подложных документов, которая встает перед экспертами, заключается в идентификации подлога данного документа. Это связано непосредственно с тем, что на данный момент существует множество классификаций подлогов. Так, например, по содержанию выделяют следующие виды подлога: подлог юридической, бухгалтерской, налоговой и таможенной информации.

По форме реализации противозаконного умысла выделяют первоначальный и производный подлог. Первоначальный подлог подразумевает осуществление преступного умысла путем передачи, предъявления изначально подделанного документа, а производный подлог предполагает реализацию умысла с помощью последовательности действий по перенесению искаженных данных из первоначально подделанного документа в другие, которые

оформлены на его основании. При производном подлоге определить уровень искажения сведений возможно с помощью сопоставления подложного документа с достоверными данными, полученными из других источников.

Также стоит отметить, что среди подложных документов в зависимости от способа совершения выделяют:

1) материальный подлог – документы, содержащие подделки конкретной части данных (подписи, исправление даты);

2) интеллектуальный подлог – данные документы сформированы и оформлены верно, но содержат заведомо ложные сведения;

3) документы, сочетающие интеллектуальный и материальный подлоги, называются комбинированными.

В материальном подлоге можно выделить несколько наиболее типичных видов техники подлога:

— подчистка, то есть механическое стирание символов документа для модификации его изначального содержания;

— дописка, подразумевающая собой преобразование изначальных данных путем вписывания новых сведений на пустые места в тексте или графах;

— дорисовка, предусматривающая корректировку первоначального содержания документа посредством привнесения различных элементов к цифровым или же буквенным знакам;

— травление, что означает обесцвечивание текста;

— смывание, которое заключается в удалении красителя;

— техническая подделка подписи и иные приемы фальсификации.

Кроме того, материальный подлог включает в себя несколько видов фальсификации документов:

— частичная, которая обозначает внесение изменений с использованием подчисток, дописок, допечаток и т. п. в подлинный документ;

— полная, подразумевающая изначально создание полностью подложного документа.

Интеллектуальные подлоги могут быть установлены экспертами при осмотре черновых записей, которые зачастую ведут материально ответственные лица организации, поскольку в черновых записях может содержаться действительная информация, не совпадающая с отчетными документами.

Помимо рассмотренных классификаций, существуют и другие. Например, подлоги документов можно разделить по субъекту совершения на подлог, совершенный частным (не должностным) лицом (общий подлог); подлог, совершенный должностным лицом (служебный подлог); подлог, совершенный специальным должностным лицом (специальный служебный подлог); подлог, совершенный лицом (частным или должностным), обладающим определенным статусом, полномочиями, служебным положением; подлог, совершенный государственным гражданским служащим или служащим органов местного самоуправления, не являющимися должностными лицами; или по характеру и направленности действий виновных на подлог как самостоятельное преступление; подлог как альтернативное действие другого состава преступления; подлог как способ совершения другого преступления.

Фиктивными и подложными могут быть не только документы бухгалтерского учета организации. Таковыми могут стать любые документы, в том числе могут быть фальсифицированы доказательства в суде, изменены показания свидетелей или жертвы какого-либо преступления. Изменение достоверных сведений в документах на ложные осуществляется чаще всего с целью какой-либо выгоды для субъекта, осуществляющего данного рода преступление, в том числе экономической. Так, например, при назначении судом алиментов человек может предоставить суду справку о доходах, намеренно занизив их размер.

В зависимости от тяжести противоправного деяния и серьезности последствий злоумышленник будет нести административную либо уголовную ответственность за подлог документов.

Возможно, самым распространенным преступлением, связанным с подложными документами, можно считать служебный подлог (ст. 292 УК РФ),

представляющим собой внесение сотрудником в официальные бумаги заведомо ложной информации, а также внесение исправлений, искажающих действительное содержание документа, когда подобные действия совершены исходя из личных интересов или корысти [5].

По данным статистики, представленной в таблице 1, по статье о служебном подлоге с 2016 по 2019 по всей территории России было осуждено 1410 человек. При этом можно сделать заключение о том, что по первой части статьи количество осужденных существенно выше, чем по второй, которая включает в себя те же деяния, что и первая, но с условием, что данные правонарушения повлекли за собой нарушение прав и законных интересов граждан, организаций, а также общества или государства в целом.

Таблица 1 – Статистика по статье 292 УК РФ по РФ за 2016-2019 гг. [7]

Год	2016		2017		2018		2019	
	(ч.1)	(ч.2)	(ч.1)	(ч.2)	(ч.1)	(ч.2)	(ч.1)	(ч.2)
Осуждено	254	133	269	164	235	98	154	103
Оправдано	7	5	15	7	4	3	4	7
Лишение свободы	0	1	0	9	0	4	1	4
Условное лишение свободы	1	26	2	64	3	39	2	53
Ограничение свободы	1	0	0	0	0	1	0	0
Штраф	138	43	201	57	188	45	99	40
Исправительные работы	16	0	22	0	10	0	17	0
Обязательные работы	15	0	10	0	9	0	2	0

Кроме того, судя по представленным данным в таблице 1, можно сделать вывод, что число оправданных по данной статье Уголовного Кодекса РФ составляет незначительную долю от общего числа осужденных. Стоит также отметить, что наиболее распространенными мерами наказания в данном периоде являлись штраф, который по статье о служебном подлоге может быть в размере до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до 3 лет и который применили как меру наказания к 811

осужденным, и условное лишение свободы, примененное за четыре рассматриваемых года в 190 случаях, а также исправительные (65 случаев) и обязательные работы (36 случаев), которые являются мерой наказания исключительно для первой части данной уголовной статьи [5].

При рассмотрении данных статистики из таблицы 1 в динамике, можно заметить тенденцию сокращения количества осужденных по статье 292 УК РФ, которая представлена на рисунке 1, особенно ярко это прослеживается по показателям по первой части статьи о служебном подлоге.

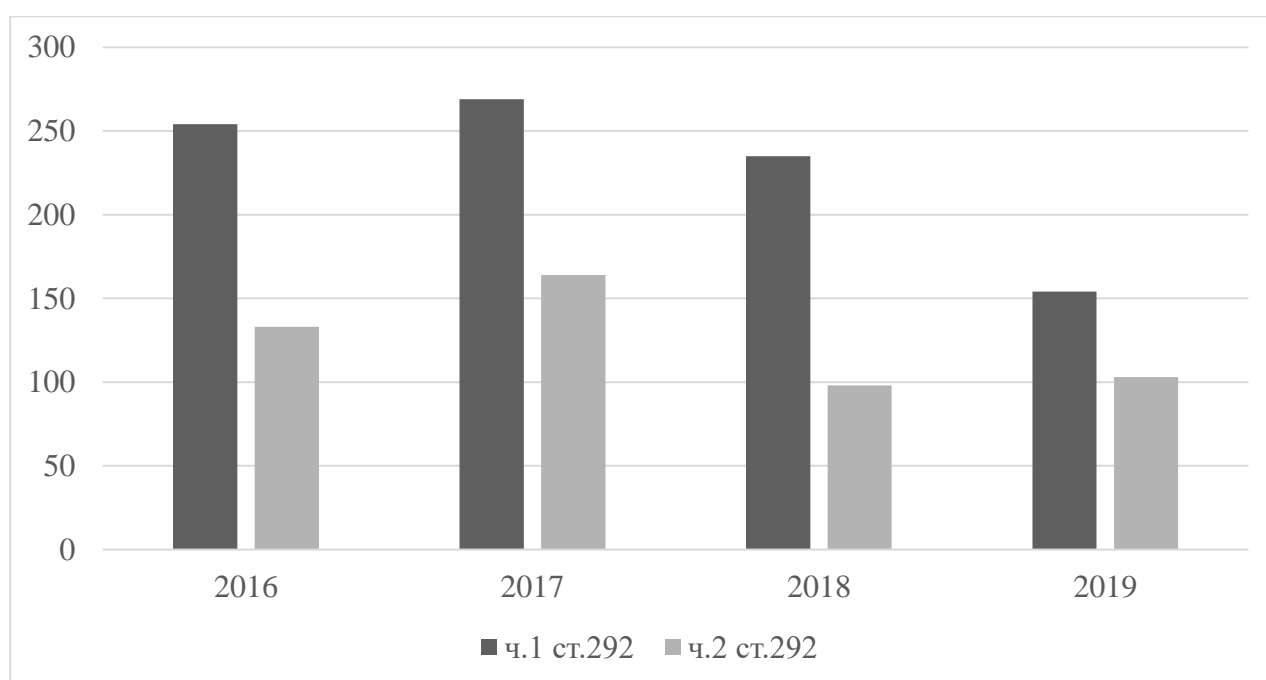


Рис. 1 – Динамика числа осужденных по статье 292 УК РФ за 2016-2019 гг.

Одними из наиболее ярких примеров преступных деяний, связанных с подлогом документов, помимо служебного подлога, являются фальсификация финансовых документов учета и отчетности финансовой организации (ст. 172.1 УК РФ), которая заключается во внесении в бухгалтерские документы предприятия заведомо неполных или недостоверных данных об операциях, сделках, имуществе и другом, а также подтверждение достоверности, представление такой информации в ЦБ РФ и её публикация, в целях сокрытия признаков банкротства и другое, а также подделка официальных документов,

изготовление или сбыт поддельных документов (ст. 327 УК РФ) [5].

Как видно из представленной таблицы 2 за период с 2017 года по 2019 год в Российской Федерации по статье 172.1 УК РФ было осуждено всего 7 человек и только 1 из них в 2019 году был оправдан. Кроме того, при анализе данной таблицы можно сделать вывод о том, что по статье 172.1 УК РФ чаще всего наказанием является штраф, размер которого варьируется от пятисот тысяч до одного миллиона рублей либо размера заработной платы или иного дохода за период 2-4 лет. Помимо штрафа, наказанием за данное правонарушение выступают принудительные работы, запрет на занятие определенной должности или на осуществление определенной деятельности, а также лишение свободы [5].

Таблица 2 – Статистика по статье 172.1 УК РФ по РФ за 2017-2019 гг. [7]

Год	2017	2018	2019
Осуждено	3	1	3
Оправдано	0	0	1
Условное лишение свободы	1	1	1
Штраф	2	0	2
Принудительные работы	0	0	0

Как уже было отмечено ранее, за подлог документов правонарушителем кроме уголовной может нести и административная ответственность. Примером административных правонарушений, имеющих связь с подлогом документов, можно назвать статьи 19.11 и 19.23 КоАП, которые предусматривают наказание за нарушение порядка изготовления, использования, хранения или уничтожения официальных документов, в том числе носителей изображения Государственного герба РФ [4].

В таблице 3 приведена статистика нескольких административных правонарушений, имеющих прямое отношение к подлогу документов, в частности по статьям 19.11 и 19.23 КоАП, по территории России за период с 2016 по 2019 года.

По данным статистики из таблицы 3, можно сделать вывод, что за весь

рассматриваемый период по данным статьям КоАП было рассмотрено 147 дел, из которых 104 подверглись наказанию в виде штрафа и конфискации орудий совершения административного правонарушения или без таковой. Размер штрафа по статье 19.11 КоАП варьируется от одной тысячи до пяти тысяч рублей, а по статье 19.23 КоАП – от тридцати тысяч до ста тысяч рублей [4].

Таблица 3 – Статистика по ст. 19.11 и ст. 19.23 КоАП РФ по Российской Федерации за 2016-2019 гг. [7]

Год	2016	2017	2018	2019
Рассмотрено дел	36	62	27	22
Подвергнуто наказанию	25	43	16	20
Доля наказанных	69,4	69,4	59,3	90,9
Оправдано	3	6	4	1
Доля оправданных	8,3	10	14,8	4,6
Наказание штрафом	25	16	16	19
Размер штрафов (тыс. руб.)	25	79	111	221
Конфискация	0	0	0	1
Средняя сумма штрафа (тыс. руб.)	1	4,9	6,9	11,6

Как видно из представленной статистики, за четыре года количество рассмотренных дел по данным статьям административных правонарушений сократилось, однако при этом выросла доля наказанных и увеличилась средняя сумма штрафа, что говорит о том, что соответственно увеличилось число правонарушений по статье 19.23 КоАП, где размер штрафа больше.

Соответственно, делая общий вывод по статистическим данным, в России экспертам нередко приходится сталкиваться с подлогом документов.

Недоброкачественные документы выявляются для их дальнейшего исследования и выяснения последствий, которые могут наступить при использовании их организацией в аспекте значительности искажения отчетности в целом.

При изучении фальсифицированных документов в первую очередь необходимо учесть некоторые немаловажные моменты. Для начала, скрывая в

учете следы правонарушения, интеллектуальный подлог совершается, чаще всего, наиболее простым методом, то есть с помощью корректировки данных для их информационной увязки в документах, таким образом, чтобы на первый взгляд они казались связанными между собой в пределах непосредственной доступности исполнителям.

Во-вторых, иногда несколько документов, связанных между собой по времени, формируются раньше вероятно фиктивного, поэтому в целях «увязки» их редактируют задним числом. При данной ситуации может возникнуть необходимость в производстве технической экспертизы документов.

Кроме того, некоторые документы защищены системой нумерации (так называемая прошивка), затрудняющей анализ системы документальной информации в полной мере. При этом часто используются и технические подделки – материальный подлог, в том числе требующий проведения технической экспертизы.

Также одним из вариантов развития ситуации может быть то, что первичные документы в совокупной цепи документации оказываются не истинно первичными. В частности, у первичного документа обязан быть источник сведений. Благодаря этому все информационные связи должны подвергаться тщательной проверке. При выявлении нарушения цепи последовательного оформления документов появляется вопрос о подлинности как первичных документов, так и данных бухгалтерского учета и отчетности. Однако отсутствие документов не всегда говорит о том, что таковых вовсе не существовало: так, не исключены ситуации потери, хищения, уничтожения документов. Если следственным путем не удалось получить отсутствующие, но необходимые для дела данные, эксперту-бухгалтеру необходимо будет их восстановить [10].

Более того, эксперты при исследовании документов сталкиваются с такой проблемой как сокрытие подлога, например, путем использования документов других предприятий, недобросовестного ведения или неведения бухгалтерского учета, произведения расчетов с использованием товарообменных операций, то

есть бартеров, и другое.

Вдобавок, после установления группы лиц в результате следственных действий, предположительно владеющих информацией о подлоге, проводят допросы свидетелей. Протоколы допросов в последующем передаются на исследование эксперту. Здесь перед экспертом возникает еще одна проблема – свидетельство об отсутствии подлога со стороны адресатов подлога и других лиц, а также сокрытие правонарушения как самим виновным, так и свидетелями. Подобное сокрытие преступления является коллективным противодействием расследованию. Часть субъектов подлога, скрывая обстоятельства совершения преступления, дают ложные показания по причине недоказанности вины, ссылаясь при этом на легальность своих действий или перекладывают вину на другое лицо. Ссылка на легальность деятельности субъекта типична при неочевидности подлога. Для доказательства действительного наличия подлога необходимо, для начала, провести правовой анализ совокупности действий субъекта с применением подложных документов, а также получить сведения путем дополнительных исследований и осмотра документов.

Таким образом, можно сделать вывод, что при исследовании подложных документов эксперт может столкнуться с множеством проблем, в связи с чем целесообразно сформулировать некоторые рекомендации для их решения, а также для повышения эффективности работы эксперта.

Во-первых, несмотря на то, что распределение обязанностей между различными экспертами обоснованно и вполне рационально, недопущение производства смежной экспертизы одним экспертом может существенно затянуть процесс расследования, следовательно необходимо подготовить экспертов с комплексной специализацией. Впрочем, подобное разрешение проблемы вероятно снизит качество специальных знаний и сократит число экспертов с узконаправленной специализацией, что также отрицательно повлияет на качество проводимых исследований. Именно поэтому при внедрении подобного способа решения проблемы следует не допустить снижения требований к знаниям экспертов, а наоборот их в небольшой мере

повысить.

Кроме того, в целях повышения эффективности экспертных исследований целесообразным является внедрение новейших технических изобретений и информационных технологий. На современном этапе все эксперты используют в своих исследованиях компьютеры, но большинство из них никогда не применяют в своей деятельности автоматизированные методики экспертизы, специальные программы для обработки, структурирования и автоматического анализа больших объемов данных, вычислительные системы, благодаря которым снижается вероятность допущения ошибок.

Эффективный анализ большого объема информации возможен при наличии качественного программного обеспечения, которое позволит структурировать и быстро обрабатывать большое количество данных. В 2020 году одними из наиболее успешных стали программы обработки и анализа информации IT компании IBM (International Business Machines). Продукты IBM – это ведущие статистические ПО, позволяющие решать широкий спектр исследовательских задач: сбор, организация и анализ данных. К таким программам можно отнести:

1) IBM Db2 Warehouse – это программное хранилище информации для частных и виртуальных облачных сред оптимизировано для быстрого и гибкого развертывания, обеспечивающее стабильную производительность;

2) IBM StoredIQ Suite – программа, помогающая решать проблемы, которые затрудняют обнаружение данных, управление записями, соблюдение нормативных требований, оптимизацию хранения и инициативы по миграции данных, предоставляя углубленную и оперативную оценку неструктурированных данных, это ПО дает возможность видеть данные для принятия более обоснованных решений;

3) Watson Knowledge Catalog – это программа, которая помогает быстро находить, проверять, каталогизировать и предоставлять информационные ресурсы, данные, аналитические модели и взаимосвязи между ними [9].

Данные программы пользуются большим спросом по всему миру, но

больше всего имеют популярность в США и некоторых странах Европы. В России пока пользователи только начинают знакомиться с продуктами данной компании. Однако стоит отметить, что по состоянию на 2020 год в Российской Федерации в сфере аналитики наиболее всего известна и повсеместно используется программное обеспечение от фирмы «1С». Программа «1С: Предприятие» предоставляет пользователям возможность систематизировать большой массив информации, осуществлять поиск неочевидных закономерностей данных, а также подключать и управлять широким спектром дополнительных модулей. Данная программа знакома большинству специалистов, работающих с данными от бухгалтеров до логистических компаний.

Существует еще огромное множество программ, которые может использовать эксперт для повышения эффективности своей работы с большими объемами данных, например, Vertica Advanced Analytics, HPE IDOL и другие. Выбор программного обеспечения зависит от многих параметров, в частности от объемов производительности, оборудования и так далее. Подобного рода технологии позволяют ускорить процесс экспертного исследования и повысить точность и эффективность при принятии решений.

Также, продолжая тему необходимости внедрения технологий в деятельность эксперта, можно сделать вывод, что в связи с тем, что большинство документов организации хранится на электронных носителях и экспертиза документов (в частности исследование оттисков печатей и электронных подписей) требует глубоких знаний компьютерных технологий, рационально ввести новый вид экспертизы – компьютерно-бухгалтерскую, для повышения эффективности исследования подложных документов. Данный вид экспертной деятельности будет сочетать в себе функции эксперта-бухгалтера, который способен выявлять из всей системы документов необходимые и анализировать содержание бухгалтерской информации в них, а также знания и навыки экспертов почерковедческой и технической экспертиз, которые будут совмещены в «искусственном интеллекте» новейших технологий.

Таким образом, посредством экспертного исследования документов при производстве судебно-экономической экспертизы и полного анализа полученных результатов во взаимосвязи с иными выводами эксперта становится возможно определение обстоятельств, способствовавших совершению преступления в экономической сфере. Вследствие применения методов экспертизы документов становится реальным выявление способа совершения экономического правонарушения; периода совершения противоправных деяний, а также, при необходимости, — конкретной даты, величины и размера материального ущерба; лиц, причастных к совершению правонарушения.

Однако деятельность экспертов по исследованию подложных документов сопряжена с рядом проблем, которые мешают быстрой и эффективной работе при расследовании преступлений, поэтому встает острая необходимость в скором решении данных проблем путем воплощения предложенных в данной статье рекомендаций.

Список литературы

1. Федеральный закон от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
2. Федеральный закон от 29.12.1994 N 77-ФЗ «Об обязательном экземпляре документов»;
3. Федеральный закон от 31 мая 2001 г. N 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации»;
4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 N 195-ФЗ;
5. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ.
6. Большой бухгалтерский словарь. — М.: Институт новой экономики. Под редакцией А.Н. Азрилияна. 1999.
7. Агентство правовой информации / Судебная статистика Российской Федерации // [Электронный ресурс] – (URL: <http://stat.xn----7sbqk8achja.xn--p1ai/>);
8. Сайт Федеральной налоговой службы Российской Федерации / Подложный документ - уголовное преступление // [Электронный ресурс] – (URL: <http://www.fns.gov.ru/>);

<https://www.nalog.ru/rn03/news/smi/4705905/>);

9. Сайт IBM / Продукты IBM для работы с данными и ИИ // [Электронный ресурс] – (URL: <https://www.ibm.com/ru-ru?lnk=m>);

10. Сафонова М.Ф. Бухгалтерская документация в практике выявления правонарушений / М.Ф. Сафонова, Т.А. Кузин, А.Г. Добровольский // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ) [Электронный ресурс] – Краснодар: КубГАУ, 2014. – №104(10) – (URL: https://elibrary.ru/download/elibrary_22843071_54703042.pdf).