



УДК 342.9.078.3:[343.9:343.52](477)

## ДОКУМЕНТАЛЬНЫЙ ФИНАНСОВЫЙ КОНТРОЛЬ КАК ФОРМА ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ПРЕСТУПНОСТИ

Лилия ПОПОВА,

кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и кредита  
Харьковского национального университета строительства и архитектуры

### АННОТАЦИЯ

Рассматриваются вопросы использования приемов документального контроля при проведении ревизий финансово-хозяйственной деятельности по обращениям органов досудебного расследования, приводится классификация недоброкачественных документов, раскрываются возможности судебных экспертиз в выявлении материальных подделок. Особое внимание уделяется основным способам документального контроля, в частности, встречной проверке и методу взаимного контроля, при которых сопоставляются данные как различных видов учета, так и информация предпринимательских структур, с которыми объект контроля имеет хозяйственные связи.

**Ключевые слова:** контроль, ревизии, досудебное расследование, фальсифицированные документы, подделки, экспертизы, встречные проверки, экономическая преступность.

### DOCUMENTARY FINANCIAL CONTROL AS A FORM OF COMBATING ECONOMIC CRIME

Liliya POPOVA,

Candidate of Economical Sciences, Assistant Professor at the Department of Finances and Credit of Kharkiv National University of Construction and Architecture

### SUMMARY

In the article the author examines the use of documentary control methods during conducting audits of financial and economic activity by the appeals of the authorities of pre-trial investigation, gives a classification of defective documents, reveals the possibility of forensic examinations in identifying material counterfeits. Particular attention is paid to the main methods of documentary control, in particular, on-the-spot verification and the method of mutual control, which compares data as different types of accounting, as well as information of the business structures with which the object of control has economic relations.

**Key words:** control, inspections, pre-trial investigation, falsified documents, forgery, examination, cross-checks, economic crime.

### REZUMAT

Discută utilizarea tehnicilor de control documentare în auditul activității financiare și economice ale organelor de apel de investigare pre-proces, o clasificare a documentelor de calitate inferioară, dezvăluite posibilitatea de expertiză juridică în detectarea materialelor contrafăcute. O atenție deosebită este acordată metodelor de bază de control documentar, în special, metoda de verificare contra și controlul reciproc, în care datele sunt cartografiate ca diferitele tipuri de structuri de afaceri de contabilitate și de informații, care controlează obiect are legături economice.

**Cuvinte cheie:** control, audit, anchetă pre-proces, documente contrafăcute, contrafaceri, examene, contrapartide, crimă economică.

**Постановка проблемы.** Проведение ревизий финансово-хозяйственной деятельности по требованию прокуроров или следственных подразделений органов досудебного расследования связано, прежде всего, с исследованием различных документов. Поэтому ревизорам и следователям необходимо квалифицированно использовать документальный контроль для сбора доказательств экономических правонарушений.

**Состояние исследования.** Вопросы использования приемов и способов документального контроля во время проведения ревизий финан-

совой деятельности предпринимательских структур посвящены работы таких ученых, как А.М. Бандурка, Ф.Ф. Бутынец, М.Т. Билуха, О.П. Гетьманец, Е.В. Калюга, М.И. Камлык, М.В. Куркин, В.А. Лукин, В.А. Лушкин, Г.Г. Муминова-Савина, Л.А. Савченко и других. Но в современных условиях экономической деятельности значительное количество вопросов выявления недоброкачественных документов и разработки приемов финансового контроля как формы противодействия экономической преступности требуют дополнительного исследования.

**Цель работы.** Статья посвящена использованию способов документального контроля при проведении ревизий по запросу прокуроров и следственных подразделений. При этом особое внимание уделяется встречной проверке документов и методам взаимного контроля.

**Изложение основного материала.** Основными видами вещественных доказательств совершения экономических правонарушений являются документы. Поэтому при проведении финансово-хозяйственного контроля субъектов предпринимательства в основном используются приемы доку-



ментального контроля. Основу распределения контроля на документальный и фактический составляют источники информации, используемые при осуществлении контрольных действий. А при проведении ревизий, осуществляемых по требованию органов досудебного расследования, основными источниками информации являются: а) первичные учетные документы, включая технические носители информации; б) регистры бухгалтерского и налогового учета; в) данные оперативно-технического учета; г) финансовая, налоговая и статистическая отчетность; д) плановая, нормативная, проектно-конструкторская, технологическая и другая документация.

Чтобы сделать точные выводы по данным контрольных действий, ревизоры и следователи должны опираться только на доброкачественные документы (правильно оформленные и достоверно отражающие оформленные ими операции). В отличие от них, недоброкачественные документы отражают осуществленную операцию в искаженном виде и являются неправильно оформленными, по их данным нельзя получить объективную информацию о совершенных хозяйственных операциях. Поэтому ревизоры, как и следователи, должны четко определять степень недоброкачественности исследуемых документов, что будет способствовать выбору наиболее эффективных направлений проверки этих документов.

Недоброкачественные документы классифицируются следующим образом: недоброкачественные по форме и по сути отраженных в них операций [1, с. 107].

Недоброкачественные по форме документы, в свою очередь, классифицируются на неоформленные (недооформленные), в которых отсутствуют некоторые реквизиты, и неправильно оформленные (например, на бланках неустановленной формы). Но к этим категориям могут быть отнесены документы только при условии, что они достоверно отражают хозяйственные операции.

В соответствии с Законом Украины «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине», обязательными реквизитами учетных документов являются:

– название документа;

– дата и место составления;  
– название предприятия, от имени которого составлен документ;  
– содержание и объем хозяйственной операции, единицы ее измерения;  
– должности лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;  
– личная подпись или другие данные, позволяющие идентифицировать лицо, принимавшее участие в осуществлении хозяйственной операции [2].

Документы, недоброкачественные по сути отраженных в них операций, можно разделить на три группы: те, которые содержат случайные ошибки; те, что отражают незаконные операции, и фальсифицированные. К случайным ошибкам, содержащимся в учетных документах, можно отнести искажения в названии организации или в номере ее текущего счета, в номенклатурном номере товарно-материальных ценностей. К документам, которые отражают незаконные операции, принадлежат правильно оформленные документы. Например, расходный кассовый ордер на выдачу наличных работнику под отчет без полного отчета им по ранее выданным средствам. К фальсифицированным документам относятся те, в которых фальсифицированы их реквизиты, подписи должностных лиц, а также те, в которых искажена сама суть отраженной операции [1, с. 107].

Фальсифицированные документы можно разделить на три группы. К первой относятся документы с так называемыми материальными подделками, то есть видимые незаконные исправления, подчистки и тому подобное. Такие материальные подделки, в соответствии с научно-методическими рекомендациями по вопросам подготовки и назначения судебных экспертиз, могут быть обнаружены различными криминалистическими экспертизами [3].

Так, судебно-почерковедческая экспертиза может установить: 1) кем из числа должностных лиц данного предприятия сделаны записи на соответствующем документе; 2) написанный текст и поставленная подпись под ним сделаны одним и тем же лицом или нет; 3) подпись сделана намеренно измененным почерком или нет и т. п.

Технические экспертизы документов позволяют установить: 1) способ изготовления бланка документа; 2) од-

новременно ли было сделано несколько экземпляров одного и того же документа; 3) что было выполнено ранее: текст или оттиск штампа, подпись или оттиск печати и тому подобное.

Судебно-автороведческая экспертиза позволяет решить следующие вопросы: 1) является ли автором документа конкретное лицо; 2) одно или разные лица являются авторами различных документов, которые представлены на исследование [1, с. 107–108].

Ко второй группе фальсифицированных документов относятся документы с так называемыми интеллектуальными подделками. Такие документы имеют явно ложные сведения о характере и объемах операций (например, о сознательно завышенных объемах строительно-монтажных работ путем начисления фактически незаработанной заработной платы с целью присвоения денежных средств).

В третью группу фальсифицированных документов входят документы, в которых материальная подделка сочетается с интеллектуальной подделкой.

Фальсифицированные документы, имеющие в себе сознательно неправильные данные классифицируются на бестоварные (полностью или частично) и безденежные (полностью или частично). Документы, которыми было оформлено движение товарно-материальных ценностей в то время, когда они были незаконно присвоены, называют бестоварными. А безденежными называют документы, которыми оформляются фиктивные операции с денежными средствами [1, с. 108].

Недоброкачественные документы, в которых сочетается недоброкачественность как по форме, так и по существу отраженных в них операций, называются комплексными недоброкачественными документами.

Такая классификация документов, с которыми работает ревизор, имеет большое практическое значение при проведении проверок по обращениям прокуроров и следователей. Она способствует выбору наиболее рациональных приемов и способов проверки таких документов.

Среди основных способов ментального контроля А.М. Бандурка выделяет:

– формальную и арифметическую проверку документов;



– юридическую оценку хозяйственных операций, отраженных в документах,

– логический контроль объективной возможности исполнения документально оформленных хозяйственных операций;

– выборочные и сплошные наблюдения;

– встречную проверку документов и записей в учетных регистрах путем их сопоставления с взаимосвязанными данным предприятий и организаций, с которыми проверяемое предприятие имеет хозяйственные связи;

– способ обратного счета, который основывается на предыдущей экспертной оценке материальных затрат с целью последующего определения (обратным счетом) необоснованных списаний сырья и материалов на производство отдельных видов продукции;

– оценку законности и обоснованности хозяйственных операций по данным корреспонденции счетов бухгалтерского учета;

– балансовые увязки движения товарно-материальных ценностей, сравнения и т.д. [4, с. 155].

В процессе проведения контроля применяются два варианта исследования экономической информации. Первый, так называемый индуктивный, метод чаще применяют при осуществлении внутреннего контроля. Исследование начинается с первичных документов, затем рассматриваются аналитические, учетные регистры и регистры синтетического учета, и заканчивается контрольный процесс анализом баланса и отчетности.

Но при проведении ревизий по обращениям следственных подразделений более приемлемым является дедуктивный метод, при котором последовательно исследуются показатели баланса и формы отчетности, затем учетные регистры и, наконец, выборочно или сплошь проверяются первичные документы. Этот метод позволяет более удачно отобрать документы и формы отчетности, которые будут подлежать более детальному контролю, и сосредоточить внимание на возможных нарушениях и недостатках. Это дает возможность сократить сроки проведения ревизий и проверок.

Реализацию функций финансово-хозяйственного контроля можно осу-

ществить с помощью определенных процедур – системы методических действий, проводимых ревизором при осуществлении контроля. В процессе проверки финансово-хозяйственных операций проверяют их целесообразность, законность и достоверность на основании определенных доказательств-документов, в которых они были зафиксированы. Конкретные процедуры исследования документов зависят от способов нарушений законодательства и скрытия злоупотреблений.

Как правило, нарушения финансово-хозяйственного законодательства, по мнению М.В. Куркина, находят свое отражение в первичных учетных документах в трех формах: а) противоречия (несоответствия) в содержании определенного конкретного документа; б) противоречия в содержании нескольких взаимосвязанных документов; в) нарушение действующего порядка отражения в учете хозяйственных операций [5, с. 125].

Соответственно, и процедуры исследования учетных документов, фиксирующих определенные хозяйственные операции, можно разделить на группы: а) процедуры исследования отдельного документа; б) процедуры исследования нескольких документов, в которых зафиксирована одна и та же, или взаимосвязанные операции; в) процедуры проверки отражения хозяйственных операций в учете.

Процедуры исследования отдельного документа позволяют выявить нарушения нормативно-правовых актов, когда в результате незаконных действий возникают противоречия в содержании конкретного документа или между конкретными его реквизитами. К этой же группе процедур относятся проверка документов по форме, арифметическая и нормативно-правовая проверка.

Первичные документы должны составляться путем заполнения типовых бланков, специальных форм, утвержденных соответствующими министерствами и ведомствами. Допускается осуществление документирования хозяйственных операций в самостоятельно изготовленных бланках, которые должны иметь все необходимые реквизиты типовых и специализированных форм.

Поэтому при формальной проверке, прежде всего, необходимо установить наличие в документах всех предусмотренных законом реквизитов. При этом проверяются также подлинность подписей, наличие штампов и печатей, а также всех необходимых приложений (спецификаций, реестров и т.п.), устанавливаются случаи необоснованных исправлений, особенно в документах на отпуск товарно-материальных ценностей и выдачу денежных средств. Ведь на кассовых и банковских документах исправления не допускаются, а на других исправленных документах должна быть сделана специальная отметка «исправлено», которая должна быть заверена подписями лиц, подписавших документ, и указана дата исправления. Если в документах будут выявлены сомнительные подчистки, ревизор может поставить вопрос о назначении соответствующих криминалистических экспертиз для подтверждения доброкачественности таких документов. Кроме того, формальный контроль позволяет выявить документы, свидетельствующие об их повторном использовании в учетном процессе. Например, надписи или штампы с указанием даты прошлого периода. При этом проверяется не содержание документов, а лишь отдельные реквизиты и их внешний вид.

Важным направлением повышения достоверности данных отдельных документов и неподдельности их материальной основы является внедрение в процесс документооборота бланков строгой отчетности, которые будут изготавливаться только Госзнаком Украины с использованием специальных защищенных материалов, а прозрачность их документооборота будет гарантироваться их индивидуальной нумерацией. То есть в Госзнаке будет база данных, по которой у ревизора появится возможность легко отследить любой документ строгой отчетности. Но сегодня бланки строгой отчетности в документообороте Украины применяются только в ограниченном количестве, что значительно усложняет работу ревизоров по проверке финансово-хозяйственной деятельности предпринимательских структур.

При арифметической проверке осуществляется проверка правильности итоговых показателей, подсчитанных



как по горизонтальным строкам документа, так и по вертикальным графам (например, в платежно-расчетных ведомостях, которые есть очень объемными учетными регистрами).

Нормативно-правовая проверка позволяет выявить документы, которые оформленные надлежащим образом, но их содержание противоречит действующим нормативно-правовым актам Украины. Например, выплата заработной платы работникам предпринимательской структуры с ее наличных поступлений является незаконной, если одновременно с этим не будет перечислен в бюджет налог на доходы физических лиц и взносы на обязательное социальное государственное страхование.

Процедуры исследования нескольких документов, отражающих одну и ту же или взаимосвязанные операции, применяются в тех случаях, когда отдельные документы не содержат в себе противоречия, но одновременное исследование нескольких документов, в которых зафиксирована одна и та же или взаимосвязанные хозяйственные операции, позволит выявить противоречия в этих документах. Для этого используют методы встречной проверки и взаимного контроля.

Метод встречной проверки заключается в исследовании различных экземпляров одного и того же документа. Ведь большинство учетных первичных документов составляется в двух или большем количестве экземпляров. Причем разные экземпляры одного и того же документа могут быть получены как от отдельных подразделений одного предприятия, так и от других организаций или предпринимательских структур, с которыми проверяемое предприятие имеет финансово-хозяйственные связи. Целью такого сопоставления является установление тождества информации, содержащейся во всех экземплярах документа, который исследуется.

Разновидностью встречной проверки является сопоставление учетных записей, фиксирующих одну и ту же хозяйственную операцию в учете двух различных предприятий. Чаще всего такая встречная проверка позволяет выявить факты частичного не оприходования материальных ценностей от поставщиков. Для установ-

ления таких фактов ревизору нужно провести встречную проверку или сделать запрос о количестве отгруженных материалов, их стоимости и дате отгрузки. Эти данные, полученные у поставщика, подлежат встречной проверке по учетным данным покупателя.

Метод взаимного контроля состоит в сопоставлении различных документов и учетных данных, в которых прямо и косвенно отражается информация об операции проверяемого. При этом должны сопоставляться не только данные различных видов учета – бухгалтерского, статистического, налогового и оперативного, но также использоваться информация различных организаций, с которыми предприятие имеет хозяйственные связи.

Приемы проверки отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете помогают выявить отклонения в составлении бухгалтерских записей (проводок) и корреспонденции счетов в соответствии с действующим законодательством и (стандартов) бухгалтерского учета 6 «Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах» [6, с. 222–225; 7].

#### **Выводы:**

а) при проведении финансово-хозяйственного контроля широко используются приемы документального контроля, поскольку основными видами вещественных доказательств, совершения экономических правонарушений являются документы;

б) выявление недоброкачественных по форме документов с материальными подделками возлагается на разного рода криминалистические экспертизы;

в) установление фальсифицированных учетных документов возлагается на различные способы, варианты и приемы документального контроля;

г) при проведении ревизий по обращениям следственных подразделений наиболее приемлемым является дедуктивный вариант исследования документов, при котором последовательность проверки идет от форм отчетности через учетные регистры к исследованию первичных документов;

д) наиболее эффективными способами документального контроля являются встречные проверки и метод взаимного контроля, при которых

сопоставляются данные как различных видов учета, так и информация предпринимательских структур, с которыми объект контроля имеет хозяйственные связи;

е) использование в финансовом контроле документальных методических приемов и процедур позволяет ревизору дать количественную и качественную оценку выявленных недостатков, установить ответственность за них конкретных должностных и материально ответственных лиц.

#### **Список использованной литературы:**

1. Поникаров В.Д., Попова С.М., Попова Л.Н. Судебно-экономическая экспертиза: Учебное пособие. Издание 2-е, доп. и перераб. Харьков: Эспада, 2008. 272 с.
2. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине: закон от 16.07.1999 г. № 996-XIV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Об утверждении Инструкции о назначении и проведении судебных экспертиз и экспертных исследований и Научно-методических рекомендаций по вопросам подготовки и назначения судебных экспертиз и экспертных исследований: приказ Министерства юстиции Украины от 08.10.1998 г. № 53/5. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>.
4. Бандурка А.М. и др. Судебная бухгалтерия. Изд. 3, доп. и перераб. Харьков: ООО «Изд.-во» «ТИТУЛ», 2007. 468 с.
5. Куркин М.В. и др. Ревизии и проверки по обращениям правоохранительных органов. Харьков: Восточно-региональный центр гуманитарно-образовательных инициатив, 2003. 112 с.
6. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 6 «Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах» / Ю. Д. Маляревский и др. Теория бухгалтерского учета. Харьков: Изд. ХДЕУ, 2001. 372 с.
7. Положение (стандарт) бухгалтерского учета 6 «Исправление ошибок и изменения в финансовых отчетах»: Приказ Министерства финансов Украины от 28 мая 1999 N 137. URL: <https://zakon.help/law/137/>.



## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Попова Лилия Николаевна** – кандидат экономических наук, доцент кафедры финансов и кредита Харьковского национального университета строительства и архитектуры

## INFORMATION ABOUT AUTHOR

**Popova Liliya Nikolayevna** – Candidate of Economical Sciences, Assistant Professor at the Department of Finances and Credit of Kharkiv National University of Construction and Architecture

*stanislav2107@mail.ru*

УДК 342.9

## ФУНКЦИИ СУБЪЕКТОВ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРАВ ЛИЦ, ОСУЖДЁННЫХ К ЛИШЕНИЮ СВОБОДЫ В УКРАИНЕ

**Елена ПОЧАНСКАЯ,**

кандидат юридических наук, доцент кафедры правового обеспечения хозяйственной деятельности факультета № 6 Харьковского национального университета внутренних дел

## АННОТАЦИЯ

Раскрыта сущность понятия «функции» как структурного элемента административно-правового статуса. Установлены основные субъекты обеспечения и защиты прав граждан, осуждённых к лишению свободы в Украине, определены и систематизированы их основные и дополнительные функции. Дан анализ содержания основных функций субъектов обеспечения прав граждан, осуждённых к лишению свободы в Украине. Автор изучил общетеоретические вопросы содержания и структуры административно-правового статуса субъектов административных правоотношений, которые рассматривались в многочисленных работах известных отечественных и зарубежных учёных.

**Ключевые слова:** права и свободы, осуждённый к лишению свободы, субъект правоотношений, административно-правовой статус, основные и дополнительные функции.

### THE FUNCTIONS OF SUBJECTS OF ENSURING THE RIGHTS OF PERSONS CONVICTED TO IMPRISONMENT IN UKRAINE

**Elena POCHANSKAYA,**

Candidate of Law Sciences, Assistant Professor at the Department of Legal Provision of Economic Activity of the Faculty № 6 of Kharkiv National University of Internal Affairs

## SUMMARY

The content of the notion of “functions” as an element of administrative and legal status has been revealed. The main subjects of ensuring and protecting the rights of persons convicted to imprisonment in Ukraine have been established; their main and additional functions have been defined and systematized. The author has provided the analysis of the content of the main functions of the subjects of ensuring the rights of persons convicted to imprisonment in Ukraine. The author has researched general theoretical issues of the content and structure of administrative and legal status of the subjects of administrative legal relations studied in numerous works of famous domestic and foreign scholars.

**Key words:** rights and freedoms, convicted to imprisonment, subject of legal relations, administrative and legal status, main and additional functions.

## REZUMAT

Se dezvăluie esența conceptului de “funcție” ca element structural al statutului administrativ și juridic. Subiectele de bază ale menținerii și protecției drepturilor cetățenilor condamnați la închisoare în Ucraina sunt stabilite, funcțiile lor de bază și cele suplimentare sunt definite și sistematizate. Se oferă analiza conținutului principalelor funcții ale subiecților care asigură drepturile cetățenilor condamnați la închisoare în Ucraina. Autorul a studiat aspectele teoretice generale ale conținutului și structurii statutului administrativ și juridic al subiecților de relații juridice administrative, care au fost luate în considerare în numeroase lucrări ale unor oameni de știință bine-cunoscuți din țară și străinătate.

**Cuvinte cheie:** drepturi și libertăți, condamnate la privare de libertate, subordonate raporturilor juridice, statut administrativ și juridic, funcții de bază și suplimentare.

**Постановка проблемы.** Обеспечение реализации и охраны прав и свобод человека и гражданина осуществляется с помощью развет-

влённой системы государственных и негосударственных субъектов, деятельность которых либо непосредственно направлена на достижение