

УДК 343.359.2

***ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ДОКУМЕНТАЛЬНЫХ ДАННЫХ БУХГАЛТЕРСКОГО
И НАЛОГОВОГО УЧЁТА ПРИ РАССЛЕДОВАНИИ ПРАВОНАРУШЕНИЙ
В ОБЛАСТИ ЭКОНОМИКИ***

Руденок А.С.¹

*магистрант, кафедра экономики, финансов и капитала,
Российский государственный социальный университет,
г. Москва, Россия*

Аннотация. В статье анализируется использование документальных данных бухгалтерского и налогового учёта в качестве доказательственного материала при расследовании правонарушений в области экономики. Рассмотрены первичные документы, регистры, отчётность, налоговые декларации и счета-фактуры как материальные носители информации о хозяйственной деятельности. Раскрыты механизмы их использования через институт «иных документов» в уголовном процессе и налоговом контроле, методика документальной проверки и судебно-экономической экспертизы, цифровой инструментарий Федеральной налоговой службы. Приведены эмпирические показатели контрольной и следственной работы за 2023-2024 годы. Сформулированы предложения по решению методических и нормативных проблем работы с электронными учётными данными.

Ключевые слова: документальные данные, бухгалтерский учёт, налоговый учёт, расследование экономических правонарушений, доказательства, судебно-экономическая экспертиза, налоговый контроль, АСК НДС-2.

¹ *Научный руководитель - Аношина Ю.Ф., д.э.н., профессор, профессор кафедры экономики, финансов и капитала, РГСУ.*

Anoshina Y. F. - Doctor of Economics, Professor, Professor, Department of Economics, Finance and Capital, Russian State Social University.

***USE OF DOCUMENTARY DATA OF ACCOUNTING AND TAX RECORDS IN
THE INVESTIGATION OF ECONOMIC OFFENSES***

Rudenok A. S.

*Master's student, Department of Economics, Finance and Capital,
Russian State Social University,
Moscow, Russia*

Abstract. The article analyzes how documentary data of accounting and tax records function as evidentiary material in the investigation of economic offenses. The author examines primary accounting documents, registers, financial and tax statements, invoices as material carriers of information about economic activity. The mechanisms of their use through the institution of "other documents" in criminal procedure and tax control, the methodology of documentary verification and judicial economic expertise, the digital toolkit of the Federal Tax Service are revealed. Empirical indicators of control and investigative work for 2023-2024 are presented. Proposals for resolving methodological and regulatory issues of working with electronic accounting data are formulated.

Keywords: documentary data, accounting, tax records, investigation of economic offenses, evidence, judicial economic expertise, tax control, ASK NDS-2.

Документальная база, фиксирующая хозяйственные операции организации, остаётся основным источником сведений при расследовании экономических правонарушений. Первичные документы, учётные регистры, бухгалтерская и налоговая отчётность, банковские выписки создаются в момент совершения операции и обладают повышенной доказательственной надёжностью по сравнению с показаниями участников событий. Цифровизация налогового администрирования за последнее десятилетие изменила обработку этих массивов: автоматизированная система контроля АСК НДС-2 и единая Дневник науки | www.dnevnika.ru | СМН ЭЛ № ФС 77-68405 ISSN 2541-8327

информационная система АИС «Налог-3» вывели перекрёстный контроль на сквозной режим. Цель статьи состоит в раскрытии механизмов использования учётной документации при расследовании правонарушений в сфере экономики и выявлении нерешённых проблем практики. Объектом исследования становятся отношения по выявлению и расследованию экономических правонарушений. Предмет включает нормы об использовании учётной документации как доказательства, методики документальной проверки и судебно-экономической экспертизы, цифровой инструментарий налогового контроля, доктринальные положения о доказательственной природе учётных данных. Методология построена на формально-юридическом анализе нормативных правовых актов Российской Федерации, сравнительном анализе доктрины, обработке статистики ФНС, МВД, Следственного комитета и Банка России за 2023-2024 годы, изучении позиций Верховного Суда Российской Федерации по делам о налоговых преступлениях и дроблении бизнеса.

Любой факт хозяйственной жизни оформляется первичным документом. Статья 9 Федерального закона от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» запрещает принимать к учёту документы о не имевших места фактах хозяйственной жизни, в том числе лежащих в основе мнимых и притворных сделок [6]. Криминалистическое значение нормы шире технического правила бухгалтерии: расхождение между документом и реальным содержанием операции уже на стадии создания учётной записи образует материальный признак возможного правонарушения. Перечень обязательных реквизитов первичного документа закрытый и насчитывает семь позиций - от наименования и даты до подписей с расшифровкой фамилий. Отсутствие хотя бы одного реквизита снижает доказательственную силу документа в любом процессуальном производстве. Регистры учёта группируют информацию из первичных документов; бухгалтерская отчётность обобщает их в синтетических показателях баланса и отчёта о финансовых результатах. Подсистема налогового учёта по налогу на прибыль определена статьёй 313 Налогового кодекса

Дневник науки | www.dnevnika.ru | СМИ Эл № ФС 77-68405 ISSN 2541-8327

Российской Федерации. Учётная цепочка от первичного документа до итоговой суммы налога документирована и доступна для проверки в обратном направлении [4].

Учётные документы попадают в уголовный процесс через институт «иных документов» по статье 84 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации. Они допускаются как доказательства, если содержащиеся в них сведения имеют значение для установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по уголовному делу [2]. Документ может приобрести двойной статус: при обнаружении следов подделки, подчисток, поддельных подписей или печатей он переходит в разряд вещественных доказательств по статье 81 УПК РФ с особым режимом хранения. Доступ налоговых органов к учётной документации регламентирован главой 14 Налогового кодекса Российской Федерации. Камеральная и выездная проверки, истребование документов, осмотр, выемка позволяют получить документальный массив и при выявлении признаков преступления передать его в Следственный комитет в порядке статьи 32 НК РФ [3]. Статья 54.1 НК РФ устанавливает пределы осуществления прав налогоплательщика и не допускает уменьшения налоговой базы вследствие искажения сведений о фактах хозяйственной жизни; применение нормы строится на анализе первичных документов и проверке реальности исполнения сделки заявленным контрагентом.

Учётная документация образует основной материал доказывания применительно к составам раздела VIII Особенной части Уголовного кодекса Российской Федерации [1]. Налоговые преступления (статьи 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ) формируют ядро группы, в которой учётные документы становятся центральным предметом исследования. Эти составы наиболее «бумажные». Федеральным законом от 6 апреля 2024 года № 79-ФЗ повышены пороговые значения: по статье 199 крупный размер для трёх финансовых лет составляет 18 750 000 рублей, особо крупный - 56 250 000 рублей; по статье 198 пороги установлены на уровне 2 700 000 и 13 500 000 рублей [7]. Доказательственное

Дневник науки | www.dnevnika.ru | СМИ ЭЛ № ФС 77-68405 ISSN 2541-8327

значение учётных документов закреплено пунктом 26 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 26 ноября 2019 года № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления»: к доказательствам отнесены налоговые декларации, иные документы для исчисления налогов, акты налоговых проверок, заключения эксперта, материалы проверок других уполномоченных органов [8]. Акт выездной налоговой проверки в совокупности с заключением судебно-экономической экспертизы образует обвинительную базу по делу. Климович Л.П. показывает, что эксперт-бухгалтер исследует те же документы, что и налоговый инспектор, но на иной процессуальной основе и с иной полнотой выводов [15].

Применительно к мошенничеству, присвоению, растрате и иным посягательствам на собственность (статьи 159-160 УК РФ) документы учёта позволяют установить размер причинённого ущерба и круг ответственных лиц; для мошенничества в сфере кредитования обвинительная база строится на анализе бухгалтерской отчётности и справок о финансовом состоянии заёмщика, представленных банку при подаче кредитной заявки. Преступления, связанные с банкротством (статьи 195-197 УК РФ), исследуются на материале финансовой отчётности и регистров счетов учёта расчётов с поставщиками, кредитов и займов, продаж, прочих доходов и расходов в их динамике. Фальсификация финансовых документов учёта финансовой организации образует самостоятельный состав по статье 172.1 УК РФ. С декабря 2024 года действует и статья 173.3 УК РФ, устанавливающая ответственность за организацию деятельности по представлению подложных счетов-фактур и налоговых деклараций как ответ на рост схем «бумажного» НДС.

Документальная проверка опирается на устойчивый набор приёмов: формальная проверка реквизитов, арифметическая проверка подсчётов, нормативная проверка соответствия правилам учёта, встречная проверка документов у разных участников операции, взаимный контроль внутренней

Дневник науки | www.dnevniknauki.ru | СМИ ЭЛ № ФС 77-68405 ISSN 2541-8327

согласованности учётной системы, восстановление количественно-суммового учёта при утрате или искажении исходных данных. Дубоносов Е.С. рассматривает эти приёмы как взаимодополняющие элементы единого подхода; выбор метода определяется характером обнаруженного признака правонарушения [12, с. 142]. Судебно-экономическая экспертиза формирует второй уровень исследования. От документальной ревизии её отличает результат - заключение эксперта со статусом самостоятельного доказательства по статье 80 УПК РФ. Россинская Е.Р. определяет предметом судебной экспертизы фактические данные о специальных вопросах, разрешение которых требует профессиональных знаний в области бухгалтерского учёта, экономики и финансов [16]. Деятельность государственных и негосударственных судебных экспертов регулирует Федеральный закон от 31 мая 2001 года № 73-ФЗ; закон требует высшего образования, дополнительной экспертной подготовки и аттестации с подтверждением квалификации каждые пять лет [5]. В 2023 году изменилась институциональная рамка экспертизы. Приказом Минюста России от 20 апреля 2023 года № 72 судебная бухгалтерская и судебная финансово-экономическая экспертизы объединены в единый род «экономическая экспертиза» [9]. Одной экспертизой охватываются вопросы соответствия отражения операций в учёте и финансовый анализ платёжеспособности, рентабельности, целевого использования средств, обоснованности затрат.

Автоматизированная система контроля АСК НДС-2 запущена Федеральной налоговой службой 1 января 2015 года как прикладная подсистема единой информационной системы АИС «Налог-3»; положение об АИС «Налог-3» утверждено Приказом ФНС России от 14 марта 2016 года № ММВ-7-12/134@. По принципу «зеркальности» счёт-фактура продавца автоматически сопоставляется со счёт-фактурой покупателя в каждом отчётном периоде; при расхождении возникает запись «налоговый разрыв». Жутаев А.С. различает простой разрыв, возникающий при технической ошибке в реквизитах или невыставлении декларации одной из сторон, и сложный схемный разрыв, при

Дневник науки | www.dnevnikaui.ru | СМИ Эл № ФС 77-68405 ISSN 2541-8327

котором ни покупатель, ни продавец сами не получают налоговую выгоду, а выгодоприобретатель находится дальше по цепочке [13]. Налоговый орган выстраивает «дерево связей» и доказывает причастность бенефициара через документальный анализ цепочки контрагентов. Доля расхождений по декларациям по НДС в общей сумме налоговых вычетов удерживается ниже одного процента благодаря сквозному перекрёстному контролю.

Действующая Концепция системы планирования выездных налоговых проверок утверждена Приказом ФНС России от 30 мая 2007 года № ММ-3-06/333@ и содержит 12 общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, среди которых налоговая нагрузка ниже среднеотраслевой, отражение убытков в нескольких налоговых периодах подряд, доля вычетов по НДС свыше 89 процентов начисленной суммы, ведение деятельности с высоким налоговым риском [10]. Большинство этих признаков считаются непосредственно с учётной отчётности налогоплательщика. Дробление бизнеса получило развёрнутую характеристику в Письме Федеральной налоговой службы от 16 июля 2024 года № БВ-4-7/8051@: дробление определено как искусственное распределение доходов между несколькими формально самостоятельными лицами, скрывающее деятельность одного хозяйствующего субъекта [11]. Документальные признаки дробления - единый центр управления, общий персонал, общие поставщики и покупатели, единые IP-адреса и программное обеспечение. Книги покупок и продаж, сверенные через АСК НДС-2, оборотно-сальдовые ведомости, документы кадрового учёта, договоры аренды единых помещений формируют доказательственный комплекс. Преднамеренное банкротство по статье 196 УК РФ исследуется на основе расчёта коэффициентов ликвидности, обеспеченности обязательств активами, платёжеспособности по текущим обязательствам и рентабельности активов; при существенном ухудшении хотя бы двух показателей проверка переходит к анализу сделок должника и действий органов управления.

Налоговые проверки остаются основным каналом получения учётных документов для целей привлечения к ответственности. По итогам 2023 года Федеральная налоговая служба провела около 4960 выездных налоговых проверок организаций и доначислила без учёта штрафов и пеней 301,4 миллиарда рублей; средний размер доначислений на одну проверку составил 60,8 миллиона рублей. К концу 2024 года средний размер доначислений на одну выездную налоговую проверку по Российской Федерации вырос до 65 миллионов рублей, по Москве достиг 101 миллиона рублей. Динамика результатов выездных налоговых проверок организаций за период с 2021 по 2024 год представлена в таблице 1.

Таблица 1 - Динамика результатов выездных налоговых проверок организаций в Российской Федерации в 2021-2024 годах

Год	Количество выездных налоговых проверок	Сумма доначислений (без штрафов и пеней), млрд руб.	Средний размер доначислений на одну проверку, млн руб.
2021	7280	378,6	46,0
2022	9388	435,7	46,4
2023	4960	301,4	60,8
2024	около 5070	данные за полный период уточняются	65,0 (РФ) / 101,0 (Москва)

Источник: составлено автором по данным Федеральной налоговой службы России [14].

Как видно из таблицы 1, при сокращении числа выездных налоговых проверок организаций примерно в полтора раза по сравнению с 2022 годом средний размер доначислений на одну проверку увеличился с 46,4 до 65 миллионов рублей по Российской Федерации, а по Москве достиг 101 миллиона рублей. Тренд устойчив. Сокращение количества проверок при росте размера доначислений отражает переориентацию налогового администрирования с массового охвата на риск-ориентированный отбор, опирающийся на данные автоматических систем перекрёстного контроля.

За январь-сентябрь 2024 года поступления по результатам контрольной работы налоговых органов превысили 297 миллиардов рублей, из которых 185

миллиардов рублей обеспечила аналитическая работа до выхода на выездную проверку. Уголовно-правовая статистика по налоговым преступлениям претерпела перемены. С 2019 по 2023 год число выявленных преступлений по статьям 198-199.4 УК РФ снизилось с 4503 до 943 в год; в 2024 году оно выросло на 12,2 процента и достигло 1058 [17]. Снижение связано с повышением пороговых значений и реформой 2022 года, закрепившей исключительное право налоговых органов на направление материалов о налоговых преступлениях в Следственный комитет. В 2024 году следственными органами на стадии расследования обеспечено возмещение материального ущерба в размере 111,7 миллиарда рублей, из которых около 87 миллиардов рублей - собственно по налоговым составам. Банк России фиксирует снижение совокупного объёма подозрительных операций в 2025 году на 19 процентов до 72,6 миллиарда рублей. Обналичивание в банковском секторе сократилось на 28 процентов и составило 31,9 миллиарда рублей. Наибольший спрос на теньевые финансовые услуги формирует строительная отрасль (около 39 процентов выявленных операций) [18].

Перевод документального массива в электронный формат поставил методические вопросы, которые процессуальное законодательство решает фрагментарно. УПК РФ не содержит развёрнутой регламентации работы с большими массивами электронных учётных данных, выгружаемых из учётных систем налогоплательщика. За рамками специальной нормы остаются вопросы сохранности электронных учётных данных и идентификации авторства документов; не урегулирован также порядок документирования доступа к базам при изъятии. Облачное хранение учётных баз за пределами Российской Федерации усложняет производство выемки. «Слепые зоны» автоматизированной системы контроля ограничивают её применимость: система не видит операций по контрагентам, не подающим декларации, не охватывает международные схемы за пределами юрисдикции ФНС, ограниченно работает в условиях специальных налоговых режимов без НДС, не отслеживает сделки, Дневник науки | www.dnevnika.ru | СМИ Эл № ФС 77-68405 ISSN 2541-8327

замаскированные под необлагаемые НДС. Профессиональные требования к эксперту-бухгалтеру в условиях цифровизации дополняются работой со специализированными учётными системами и обработкой больших массивов данных. Доля приговоров по налоговым преступлениям за период с 2015 по 2022 год не превышала 15,3 процента; основной разрыв находится в плоскости уголовно-процессуальной квалификации и применения мер процессуального стимулирования к добровольному возмещению ущерба.

Учётный документ в российской правовой и налоговой системе живёт в гибридном режиме. Он сохраняет роль первичного фиксатора факта хозяйственной жизни и при этом встраивается в цепочки автоматического перекрёстного контроля задолго до того, как с ним соприкоснётся следователь. К моменту назначения судебно-экономической экспертизы документ уже многократно сверен через АСК НДС-2, единую информационную систему, систему прослеживаемости товаров и фискальные данные операторов фискальных данных. Объединение судебной бухгалтерской и судебной финансово-экономической экспертиз в род «экономическая экспертиза» Приказом Минюста России от 20 апреля 2023 года № 72 ответило на этот запрос со стороны методологии; со стороны процесса ответ пока неполный - нормы об «иных документах» УПК РФ остались в материале бумажной эпохи. Первоочередная задача для законодателя состоит в регулировании процессуальных правил работы с электронными учётными базами как самостоятельным объектом доказывания. Без этого практика будет накапливать разнобой между судебными округами и риск отмены результатов экспертизы по формальным основаниям. Исследование роли учётной документации в расследовании экономических правонарушений перестаёт быть преимущественно правовой темой и становится точкой пересечения уголовного процесса, цифровой экономики, информационной безопасности и методологии судебной экспертизы.

Библиографический список:

1. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 09.04.2026) // КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/.
2. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ (ред. от 09.04.2026) // КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34481/.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 17.04.2026) // КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 17.04.2026) // КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/.
5. Федеральный закон от 31.05.2001 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» (ред. от 22.07.2024) // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/17002>.
6. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» (ред. от 15.12.2025) // КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/.
7. Федеральный закон от 06.04.2024 № 79-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» // КонсультантПлюс. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_473935/.
8. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Российская газета. - 2019. - 6 декабря. - № 276.

9. Приказ Министерства юстиции Российской Федерации от 20.04.2023 № 72 «Об утверждении Перечня родов (видов) судебных экспертиз, выполняемых в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России, и Перечня экспертных специальностей» (в ред. Приказа Минюста РФ от 31.01.2024 № 32) // Официальный интернет-портал правовой информации. URL: https://ips.pravo.gov.ru/?doc_itself=&nd=605503771.

10. Приказ Федеральной налоговой службы от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» (с изм. и доп.) // ГАРАНТ. URL: <https://base.garant.ru/12153820/>.

11. Письмо Федеральной налоговой службы от 16.07.2024 № БВ-4-7/8051@ «О правовых позициях, сформированных судебной практикой и применяемых арбитражными судами при разрешении споров, связанных с установлением в действиях налогоплательщиков признаков "дробления бизнеса"» // ГАРАНТ. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/409301991/>.

12. Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия : учебник для вузов / 6-е изд., перераб. и доп. - М. : Юрайт, 2020. - 415 с.

13. Жутаев А.С. Налоговый контроль за операциями по налогу на добавленную стоимость в эпоху цифровизации // Налоги. - 2024. - № 1. - С. 25-30.

14. Итоги деятельности ФНС России. Москва'24 : аналитическая публикация. - М.: ФНС России, 2024. - 52 с. URL: https://data.nalog.ru/html/sites/www.new.nalog.ru/files/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/10m2024.pdf.

15. Климович Л.П. Судебно-бухгалтерская экспертиза по делам о налоговых преступлениях. - М. : Юрлитинформ, 2019. - 312 с.

16. Россинская Е.Р. Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе : монография / 4-е изд., перераб. и доп. - М. : Норма ; ИНФРА-М, 2018. - 576 с.

17. Состояние преступности в России за январь-декабрь 2024 года: краткая характеристика // МВД России. URL: <https://мвд.рф/reports/item/60248328/>.

18. Структура подозрительных операций и отрасли экономики, формировавшие спрос на теневые финансовые услуги // Банк России. Аналитика. URL: <https://www.cbr.ru/analytics/podft/struktura-podozritel-nykh-operaciy-i-otrasli-ekonomiki-formirovavshie-spros-na-tenevye-finansovye-uslugi/>.