Ж.А. Кеворкова И.В. Бахолдина

Судебно-бухгалтерская экспертиза

Практикум



Ж.А. Кеворкова, И.В. Бахолдина

Судебно-бухгалтерская экспертиза

Практикум

Рекомендовано Учебно-методическим центром «Профессиональный учебник» в качестве учебного пособия для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности 08.01.09.65 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» (специализация «Бухгалтерский учет, контроль налогообложения и судебно-бухгалтерская экспертиза»)

Рекомендовано Научно-исследовательским институтом образования и науки в качестве учебного пособия для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности 08.01.09.65 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» (специализация «Бухгалтерский учет, контроль налогообложения и судебно-бухгалтерская экспертиза»)

ЮНИТИ
UNITY
Москва • 2017

УДК [340.6:657](075.8)
ББК 67.535я73-1
К33

Р е ц е н з е н т ы:
доктор экономических наук, профессор *И.П. Комиссарова*
(зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита НИЯУ (МИФИ))
доктор экономических наук, профессор *Н.В. Бондарчук*
(зав. кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита
Московского государственного университета приборостроения и информатики)

Главный редактор издательства *Н.Д. Эриашвили*,
кандидат юридических наук, доктор экономических наук, профессор,
лауреат премии Правительства РФ в области науки и техники

Кеворкова, Жанна Аракеловна.

К33 Судебно-бухгалтерская экспертиза. Практикум: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Ж.А. Кеворкова, И.В. Бахолдина. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. — 208 с.

I. Бахолдина, Ирина Викторовна.

ISBN 978-5-238-02195-9
Агентство CIP РГБ

Раскрыты содержание и особенности проведения экспертизы в системе бухгалтерского учета. В контексте общих проблем реформирования бухгалтерского учета рассмотрены наиболее актуальные вопросы классификации экономических экспертиз, понятийного аппарата, методологических принципов, организации и методики проведения экспертного следования.

Для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» специализации «Бухгалтерский учет, контроль налогообложения и судебно-бухгалтерская экспертиза», студентов юридических вузов, преподавателей, а также работников контрольно-ревизионных органов.

ББК 67.535я73-1

ISBN 978-5-238-02195-9
© ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА, 2011
Принадлежит исключительное право на использование и распространение издания (ФЗ № 94-ФЗ от 21 июля 2005 г.).
© Оформление «ЮНИТИ-ДАНА», 2011

Введение

Использование бухгалтерской экспертизы как одного из инструментов при выявлении экономических правонарушений носит неоправданно ограниченный характер. Снизился и научный интерес к исследованию теоретико-методологических и методических вопросов бухгалтерской экспертизы. Вполне очевидно, что внимание фундаментальной и прикладной экономической науки должно быть акцентировано на специфике организации и методики проведения экспертизы в системе бухгалтерского учета. В глубоком исследовании нуждаются такие вопросы, как роль и место бухгалтерской экспертизы в учетной деятельности хозяйствующих субъектов; определение предмета, метода и объекта не с точки зрения права, а бухгалтерской науки.

В среде специалистов растет понимание того, что ранее разработанные методические системы не позволяют качественно и в установленные законодательством сроки организовать и проводить экспертные бухгалтерские исследования, не обеспечивают практических работников эффективными адаптированными методиками экспертной бухгалтерской работы в соответствии с существующими реалиями. Необходимость проведения такой работы вызвана также происходящими изменениями в связи с реформированием законодательной системы, формированием современной отечественной концепции бухгалтерского учета, введением в действие новых положений по бухгалтерского учету, что в значительной степени меняет информационную, организационную и методологическую базу экспертного бухгалтерского исследования.

В отечественной научной литературе фундаментальные исследования проблем бухгалтерской экспертизы имеют общий характер и не в полной мере учитывают современные тенденции развития бухгалтерского и налогового учета.

В связи с этим особую значимость приобретает такая дисциплина, как «Судебно-бухгалтерская экспертиза», в которой представлен целостный комплекс учетно-экономических знаний, ориентированный на практику борьбы с преступными проявлениями в сфере экономики. Данная дисциплина разрабатывает научные основы применения специальных бухгалтерских и иных экономических познаний в юридической практике с точки зрения бухгалтерского учета.

В результате изучения курса студенты экономических специальностей должны знать, уметь и иметь представление:

- о сложных способах преступного использования средств бухгалтерского учета и принципах их обнаружения с привлечением знаний специалистов в области учета и контроля;

- об особенностях учета важнейших хозяйственных процессов, связанных с ними расчетных и финансовых отношений, влияющих на формирование способов совершения преступлений;
- о типичных механизмах возникновения документальных, учетных и экономических несоответствий как специфических проявлений признаков преступлений;
- о возможности и практическом использовании этих несоответствий в процессе поиска, обнаружения и расследования преступлений;
- об организации финансового контроля;
- о предельных возможностях документальных ревизий по инициативе правоохранительных органов;
- об использовании аналитических данных бухгалтерского учета, в условиях ручной и машинной обработки информации, для обнаружения экономически неэквивалентных операций, для сужения круга поиска признаков преступлений, для обнаружения подложных учетных записей и документов как доказательств по уголовному делу;
- о квалифицированной (с точки зрения знания вопросов судебной бухгалтерии) подготовке, назначении и организации проведения инвентаризаций, ревизий, бухгалтерских экспертиз, всесторонней оценке и эффективном использовании полученных в результате деятельности специалистов новых доказательственных материалов;
- о выделении на основе исходной информации об участниках преступления ключевых бухгалтерских документов или регистров при организации проверочных мероприятий;
- об использовании методов встречной проверки, взаимного контроля, других приемов работы с учетными документами в типичных ситуациях деятельности по выявлению и расследованию преступлений;
- о выдвижении на основе информации о способах совершения преступлений гипотез об их отражении в данных бухгалтерского учета.

Особое внимание уделяется закономерным зависимостям между реальным состоянием учета, его отраслевыми особенностями, изменениями в системах обработки данных и распространенностью отдельных способов совершения преступлений. Изучаются закономерности проявления признаков уже совершившихся преступлений в данных экономической информации, а также приемов ее исследования в деятельности оперативных и следственных аппаратов правоохранительных и судебных органов.

Структура курса приведена в соответствие с содержанием этой деятельности. Исходными при определении структуры явились положения, сформулированные на основе анализа практики применения бухгалтерских знаний и норм действующего законодательства.

Предметом познания в данном учебном курсе являются основные положения бухгалтерского учета, его защитные функции, деятельность хозяйствующих субъектов (ее деструктивные факторы), непосредственно ставшая объектом учета, основные положения экономического анализа, а также нормы права, регулирующие общественные отношения, возникающие при отправлении правосудия по уголовным, гражданским и арбитражным делам.

Знания, полученные при изучении судебно-бухгалтерской экспертизы, помогут не только при разрешении криминальных ситуаций, но и при оказании правовых услуг для отстаивания интересов сторон в гражданском и арбитражном процессе.

I

Теоретические аспекты бухгалтерской экспертизы как специальной отрасли знаний в современных условиях

Тема 1. Экономическая природа, сущность, содержание и место бухгалтерской экспертизы в учетной деятельности хозяйствующих субъектов

Бухгалтерская экспертиза представляет собой специальную комплексную дисциплину, занимающуюся исследованием и разработкой теоретических и практических вопросов использования специальных экономических и бухгалтерских знаний в конкретных областях юридической практики.

Целью судебной бухгалтерии являются разработка и адаптация методики применения экономических и бухгалтерских знаний в праве, обеспечение правильного и умелого назначения и проведения ревизий, судебно-бухгалтерских, планово-экономических и других экспертиз, а также выработка у юристов навыков эффективного использования и анализа различных источников информации экономического характера.

Задача судебной бухгалтерии состоит в том, чтобы содействовать выполнению планов развития экономики путем выявления и устранения экономических преступлений, хозяйственных правонарушений, недостатков в хозяйственной деятельности и т.п. Для этого необходима помощь правосудию путем проведения ревизий, судебно-бухгалтерских и планово-экономических экспертиз.

Бухгалтерская экспертиза представляет собой комплексную прикладную дисциплину, находящуюся на стыке экономической и юридической отраслей знаний. Она изучает закономерности отражения в системе экономической информации негативных изменений в хозяйственной деятельности предприятий и организаций, вызванных различными деструктивными факторами (преступлением, административным проступком, хозяйственным правонарушением, несоблюдением плановой и бухгалтерской дисциплины), и разрабатывает специальные приемы, методы выявления этих изменений, а также научно обосновывает методику применения специальных, экономических и бухгалтерских знаний в праве.

Практическая востребованность научного обоснования бухгалтерской экспертизы, неразработанность ряда принципиальных вопросов ее методологии и методики, предмета и объекта играют определяющую роль в развитии науки на современном этапе интеграции и дифференциации научного знания, расширения и углубления фундаментальных наук. В результате пересматриваются традиционные представления о природе некоторых частных наук и их месте в системе научного знания. Одной из таких наук является бухгалтерская экспертиза. С момента ее зарождения неоднократно менялись представления о значении и предмете этой науки.

Бухгалтерская экспертиза как прикладная наука возникла в ответ на запросы практики системного воздействия на нарушения в области экономики на стыке юридических и экономических наук.

Тенденции развития бухгалтерской экспертизы определяются в первую очередь современными представлениями об экономической природе науки и включают:

- дальнейшее изучение закономерностей, составляющих предмет бухгалтерской экспертизы, т.е. закономерностей механизма экономического нарушения, движения потоков значимой информации и др.;
- развитие методологических основ бухгалтерской экспертизы, в частности изучение возможностей интеграции в бухгалтерской экспертизе новых научных методов и разработку на их основе экспертных методик;
- пополнение системы частных экспертных теорий новыми при творческом использовании в бухгалтерской экспертизе достижений фундаментальных и прикладных наук.

Правильная трактовка содержания закона науки опирается на известное положение о том, что наше сознание есть лишь образ внешнего мира, который не может существовать без законов действительности, т.е. закономерностей познаваемого наукой реального мира.

Кроме законов науки существуют законы развития науки как отражение тех факторов, условий, принципов, которые определяют направленность изменений науки в качестве общественного явления и формы познания.

Законы развития бухгалтерской экспертизы как науки включают:

- закон непрерывности накопления научного знания;
- закон интеграции и дифференциации научного знания;
- закон связи и взаимного влияния науки и практики;
- закон ускорения развития науки.

Изучение каждого из приведенных законов показывает, что первым трем из них соответствуют такие специфические законы развития бухгалтерской экспертизы:

- связь и преемственность между существующими и возникающими концепциями;
- активное приспособление для целей бухгалтерской экспертизы современных достижений, способов и методов различных наук;
- обусловленность экспертных рекомендаций потребностями экспертной практики, ее совершенствование на базе положений изучаемой науки.

К последнему закону следует отнести ускорение темпов развития науки в условиях активного использования вычислительной техники, математического инструментария, методов финансового анализа при проведении экспертных исследований.

Развитие бухгалтерской экспертизы, положенных в ее основу теоретических концепций и положений происходит в тесной связи и взаимодействии с другими науками и научными дисциплинами. Понимание сущности бухгалтерской экспертизы немыслимо без познания такой связи и законов других наук.

Тесная связь существует между бухгалтерской экспертизой и наукой уголовного права. Без определения признаков составов экономических преступлений, содержащихся в уголовном праве, невозможна разработка методик их расследования, т.е. прежде чем решить вопрос, какими путями установить хищения собственности хозяйствующего субъекта, необходимо знать, что было похищено, каковы его составляющие элементы.

Смежной для бухгалтерской экспертизы является и наука административного права. Это касается той части, которая посвящена сбору, исследованию, оценке и использованию доказательств по делам об административных правонарушениях. Кроме того, с бухгалтерской экспертизой связаны отдельные разделы гражданского и арбитражного судопроизводства.

Современную бухгалтерскую экспертизу невозможно представить в отрыве от таких наук, как философия, этика, логика.

На основе философских категорий строится общая теория науки бухгалтерской экспертизы, формируются представления о системе ее методов, определяются те закономерности судебного исследования, которые должны быть учтены в целях повышения эффективности и практической значимости рекомендаций со стороны эксперта-бухгалтера.

Наиболее тесно взаимодействие указанных дисциплин проявляется в отражательно-информационной функции философии. Ее сущность наиболее полно раскрывает основное назначение узко специализированных наук, таких как бухгалтерская экспертиза, адекватно отражать свой объект познания, выявлять его существенные

элементы, структурные связи, обоснованность закономерности, накапливать и углублять знания, служить источником достоверной информации.

Бухгалтерская экспертиза широко использует аппарат философии. Содержательные (онтологические) аспекты бухгалтерской экспертизы — это часть философии, а ее онтология — учение о познаваемости тех сторон, содержание которых специфическими приемами изучает данная наука. Кроме того, стоит сказать о применении бухгалтерской экспертизой гносеологических (формальных) аспектов философии, позволяющих определить истинность (достоверность) информации.

На положениях этики как науки о морали, нравственности, о системе норм и правил поведения в обществе основана разработка проблем бухгалтерской экспертизы, определяющих линию поведения следователя, судьи, эксперта-бухгалтера при собирании, исследовании и использовании доказательств, их действий и отношений в процессе доказывания.

Связь с логикой проявляется в том, что экспертные исследования невозможны без анализа и синтеза, дедукции и индукции, абстракции, аналогии и т.д. Положения логики являются основополагающими при решении многих методических вопросов, таких как: установка последовательности применения приемов и процедур при экспертном исследовании, установление доказательств, их оценка и использование в расследовании нарушений в области экономики.

Экономическая сущность объектов бухгалтерской экспертизы изучается общеэкономическими дисциплинами, базовой среди которых является экономическая теория. Она рассматривает сущность экономических категорий: активы, обязательства, доходы, расходы, прибыль, убытки, капитал и других, изучает законы движения экономической системы, в основе которых лежат отношения собственности. Составляющие собственности могут быть объектом бухгалтерской экспертизы.

Сущность экономических категорий дополняют статистика, деньги, кредит, банки; финансы; ценообразование и др. Все они в той или иной мере обогащают бухгалтерский учет или заимствуют из него отдельные показатели и понятия, раскрывающие характеристику объектов бухгалтерской экспертизы. Например, с помощью науки о финансах и денежном обращении изучаются принципы формирования денежных доходов и накоплений у хозяйствующих субъектов и государства.

Так как бухгалтерская экспертиза обеспечивает своими рекомендациями выбор наиболее эффективных способов исследования и последовательности их применения в процессе сбора, оценки и ис-

пользования доказательств, что в конечном счете направлено на оптимизацию расследования и судебного разбирательства, то она вступает в определенные связи и отношения с наукой управления.

Бухгалтерская экспертиза тесно связана с такими специальными дисциплинами, как бухгалтерский учет (финансовый, управленческий, налоговый), экономика предприятия, комплексный анализ хозяйственной деятельности; финансовое, налоговое и банковское право и др.

Тесное соприкосновение бухгалтерской экспертизы с другими науками не означает слияния наук или погашения одной науки другой. Каждая из них занимает свое место, определенное ее предметом и задачами.

Экспертиза в Российской Федерации проводится в конституционном, уголовном, гражданском, арбитражном и административном процессах, а также по инициативе собственников, учредителей и других.

Термин «экспертиза» происходит от латинского «expertus», что в переводе означает «опытный», «сведущий». В словаре иностранных слов дается определение экспертизы: *экспертиза* — это исследование какого-либо вопроса, требующего специальных знаний, с предоставлением мотивированного заключения.

В подзаконных нормативных актах, в юридической литературе, судебной, следственной и экспертной практике все экспертизы именуются судебными, однако в УПК РФ, АПК РФ, ГПК РФ, НК РФ речь идет только об экспертизе. В своей деятельности правоохранительные органы и эксперты-бухгалтеры руководствуются Федеральным законом «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российский Федерации» № 73-ФЗ от 31 мая 2001 г. Статья 9 определила судебную экспертизу как процессуальное действие, состоящее из проведения исследований и дачи заключения экспертом по вопросам, разрешение которых требует специальных знаний в области науки, техники, искусства или ремесла и которые поставлены перед экспертом судом, судьей, органом дознания, лицом, производящим дознание, следователем или прокурором в целях установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу.

В соответствии с содержанием указанных нормативных документов экспертиза есть исследование конкретного объекта в целях достижения прикладного (практического) знания. Однако в законе не раскрыта сущность понятия «исследование», являющегося главным в экспертной деятельности. На наш взгляд, характерной особенностью такого исследования является применение особых, специализированных методик, отвечающих требованиям, определенных про-

цессуальными нормами. Любая экспертиза имеет свой определенный регламент, порядок осуществления, определяемый спецификой ее предмета и сферой применения специальных знаний.

Обзор юридической и экономической литературы и исследования авторов позволили констатировать, что бухгалтерская экспертиза характеризуется рядом признаков.

1. *Использование специальных познаний.* Содержание данного признака характеризуется тем, что любая экспертиза (судебная, внесудебная) проводится лишь в тех случаях, когда для установления обстоятельств рассматриваемого дела необходимы специальные познания.

Следует отметить, что в законодательстве не дано определение понятия «специальные знания». Нет единого мнения о содержании этого понятия и в специальной литературе. Однако при определении понятия «специальные экономические знания» необходимо исходить из содержания экономической теории, являющейся основой экономической науки, а также потребностей следственной, судебной и экспертной практики. Ее изучение показывает, что при расследовании нарушений в сфере экономики из всей системы специальных экономических знаний необходимы знания бухгалтерского учета, включая финансовый, управленческий, налоговый, формирования финансовой отчетности, анализа текущей, финансовой и инвестиционной деятельности, аудита, статистики, экономики, финансов, кредитования и др.

2. *Проведение исследований в целях установления обстоятельств, имеющих значение для рассматриваемого дела.* Содержание данного признака исходит из целевого назначения экспертизы и установления обстоятельств, входящих в предмет доказывания по уголовному (гражданскому, арбитражному, административному) делу. Обстоятельства, установленные экспертом-бухгалтером на основе проведенного им исследования, имеют значение доказательственных фактов.

3. *Специальный субъект экспертизы.* Сущность данного признака опирается на правовые нормы. Законодательством определено, что бухгалтерская экспертиза проводится лицом, специально назначенным следователем, судом, или другой заинтересованной стороной. Эксперт (лицо) должен иметь специальные знания и удовлетворять другим требованиям, указанным в законе. Эксперт-бухгалтер наделен рядом процессуальных прав и несет процессуальные обязанности.

4. *Произведение бухгалтерской экспертизы в определенной процессуальной форме.* Содержание данного признака исходит из порядка назначения экспертизы. Ее проведение и процессуальное оформление регламентированы соответствующим кодексом.

Статьей 188 Конституции РФ определены следующие виды судопроизводств: конституционное, гражданское, административное, арбитражное и уголовное. Порядок каждого из них содержит правила назначения и проведения экспертиз, которые закреплены: для конституционного судопроизводства — в ст. 49, 50, 63 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном суде Российской Федерации», гражданского — в ст. 18, 55, 79—87, 168, 171, 187 ГПК РФ, административного — в ст. 25.9 и 26.4 Кодекса РФ об административных правонарушениях, налогового — ст. 95 НК РФ, арбитражного — ст. 45, 66—68 АПК РФ. При этом четко определены права и обязанности всех участников процесса в связи с производством экспертизы. Процессуальная форма является характерным признаком судебной экспертизы. Это отличает ее от документальной ревизии, аудиторской и налоговой проверок, несудебных экспертиз. Соблюдение процессуальной формы производства судебной экспертизы — одно из необходимых условий допустимости заключения эксперта-бухгалтера как судебного доказательства.

5. *Оформление заключением эксперта-бухгалтера* хода и результата экспертного исследования, являющихся самостоятельным видом судебных доказательств, предусмотренных законодательством. Сущность данного признака характеризуется тем, что заключение эксперта-бухгалтера как самостоятельный вид доказательства предусмотрено законодательством. Однако оно может быть результатом не только судебной экспертизы, которая была назначена и проведена после возбуждения судебного дела в строгом соответствии с нормами процессуального права, но и результатом проведенного экспертного исследования по инициативе собственника, учредителей или их представителей (адвокатов).

Если при проведении судебной бухгалтерской экспертизы игнорируется хотя бы один из перечисленных признаков, то ее доказательственное значение утрачивается.

Раскрыть и познать сущность любой экспертизы можно в том случае, если будут указаны ее основные признаки, отражающие природу специальных познаний эксперта-бухгалтера. Такими признаками являются предмет, объекты и методы экспертного исследования, которые должны рассматриваться в совокупности.

Бухгалтерская экспертиза является одним из источников сбора доказательств по многим уголовным, гражданским, арбитражным, административным делам о правонарушениях и злоупотреблениях, причинивших материальный вред хозяйствующему субъекту или государству. Однако содержание понятия «бухгалтерская экспертиза» на данном этапе экономического и правового развития страны не

отражает полностью тех задач, которые стоят перед экспертами в соответствии с процессуальным законодательством, в составе которого можно выделить Федеральные законы «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации», «О бухгалтерском учете», «Об аудиторской деятельности», Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ и другие законодательные и нормативные акты.

В настоящее время многими учеными и практиками применяется более широкое понятие «судебно-экономическая экспертиза», которое включает в себя несколько разновидностей экспертиз экономического и финансового профиля.

Экономическая экспертиза представляет собой особый класс экспертных исследований, в процессе которых широко используются познания в области различных наук экономического профиля (экономика, статистика, финансы, налогообложение, аудит и др.). В составе судебно-экономических экспертиз можно выделить следующие: судебно-бухгалтерские, планово-экономические, финансово-экономические, инженерно-экономические. Перечень судебно-экономических экспертиз не может быть исчерпывающим. Так, с вводом в действие Налогового кодекса РФ необходимо выделить судебно-налоговую экспертизу.

Судебно-экономические экспертизы назначаются правоохранительными органами при расследовании дел, связанных с решением экономических споров о правоотношениях контрагентов. Экспертизы этой группы взаимосвязаны между собой при исследовании вопросов текущей, финансовой и инвестиционной деятельности хозяйствующих субъектов, однако они имеют определенные отличительные черты в методиках исследования документов, обобщения результатов и применения их в системе юридических доказательств.

В настоящее время достаточно широк круг специалистов, имеющих экономические познания. Это юристы организаций и ведомств, судьи, которые для обоснования своих позиций обязательно ссылаются на конкретные данные бухгалтерского учета и финансовой отчетности для уточнения отдельных сторон спора. Познания в области судебной бухгалтерии необходимы следователям и дознавателям различных ведомств, специализирующимся на расследовании уголовных дел, связанных с преступлениями в сфере экономики. Это позволит им профессионально и грамотно построить методику и тактику расследования, представлять объем необходимой информации, полученной в подсистеме бухгалтерского учета и финансовой отчетности, достаточной для доказывания уголовного дела; поставить по существу вопросы перед экспертом-бухгалтером; умело взаимодействовать со всеми экспертами, привлекаемыми для прове-

дения комплексных экспертиз и правильно оценить результаты их работы. Знание основных положений судебной бухгалтерии судьями, занимающимися рассмотрением уголовных дел о преступлениях в сфере экономики, позволяет им ориентироваться в документах бухгалтерского учета, в которых остаются следы конкретных экономических нарушений. Для бухгалтеров-экономистов знания судебной бухгалтерии необходимы в части особенностей отражения и выявления следов противоправных действий в данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности для дачи конкретного суждения в ходе предварительного следствия и судебного разбирательства.

Бухгалтерская экспертиза является составной частью судебной экспертизы в уголовном, гражданском, арбитражном и административном производстве.

Бухгалтерская экспертиза — это процессуально-правовая форма применения экспертом бухгалтерских знаний в целях получения источника доказательств по уголовным (арбитражным, гражданским, административным) делам. В литературе имеется и другая трактовка бухгалтерской экспертизы. Это исследование материалов дела специалистом-бухгалтером и дачи им в соответствии с его специальными знаниями заключения по поставленным следователями или судом вопросов, которые относятся к явлениям хозяйственной жизни, получившим отражение в бухгалтерском учете.

Развернутое определение бухгалтерской экспертизы дал русский ученый С.Ф. Иванов в 1913 г.: «... исследование через следующих лиц в судебном процессе таких предметов и явлений, которые не могут быть объяснены при помощи одних только юридических познаний... Бухгалтерская экспертиза имеет целью исследовать через особо приглашенных судом лиц, опытных в счетоводстве ведений бухгалтерских книг, документов и отчетных ведомостей, для выявлений по ходу дела вопросов специального характера, которые могут быть решены только этими сведущими лицами». Из содержания определения вытекает, что объектом бухгалтерской экспертизы является не сама хозяйственная деятельность, а только ее отражение в счетоводстве. При этом само счетоводство С.Ф. Иванов делил на три блока:

- первичные документы;
- книги (учетные регистры);
- отчетность.

Такое выделение блоков предопределяло последовательность проверки отчетности от документов к регистрам и от них к отчетности. Это позволяло выявить как вуалирование отчетности, т.е. сокрытие тех или иных фактов хозяйственной деятельности, так и ее фальсификацию (прямое искажение). Однако противоположное

мнение имел А.П. Рудановский. Он настаивал на том, что экспертиза должна проводиться не по схеме, предложенной С.Ф. Ивановым, а в обратном порядке: отчетность — регистры — документ. Это позволит проверяющим самим составить отчетность, сверить ее с официальной, представленной проверяемой фирмой, и выявить искаженную информацию. Тщательное изучение записей бухгалтерских регистров и первичных документов позволит установить причины искажения финансовой отчетности.

О судебной бухгалтерской экспертизе как науке начинают говорить с 80-х годов XX столетия. Так, А.М. Ромашов отмечал: «Содержанием является исследование, разработка теоретических и практических вопросов, относящихся к применению бухгалтерского учета в следственной и судебной деятельности, установление научных основ методологии организации и техники проведения документальной ревизии, инвентаризации и судебно-бухгалтерской экспертизы, в процессе дознания, расследования и разрешения в суде дел о хищении».

Определение другого содержания дает П.-З. К. Пошюнас: «Экспертизы — самостоятельные исследования, проводимые в целях установления тех существенных обстоятельств, для выяснения которых нужны специальные знания, а не контрольные действия по отношению к выводам ревизии. Посредством экспертизы проверяется следственная версия, и не утверждения ревизора как таковые». На наш взгляд, важность данного определения заключается в последней фразе, т.е. в том, что эксперт выполняет задание, а не ищет дополнительное доказательство, как это ему приписывали в 30-х и 40-х годах XX столетия. Следует отметить определение судебно-бухгалтерской экспертизы, данное С.С. Остроумовым и С.П. Фортинским. Оно гласит: «Это такие отраженные в документах хозяйственные операции, которые стали объектом расследования в органах следствия, суда и арбитража». Анализ данного определения показывает, что из трех блоков, выделенных С.Ф. Ивановым, в объект включены только первичные документы. Такой подход имеет основание, так как данные учетных регистров и отчетности вытекают из тех же первичных документов, классификацию которых они дали в своей работе «Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы». Кроме того, авторы данного издания вопросы судебной экспертизы рассматривали в тесном взаимодействии с общими положениями бухгалтерского учета и проблемами криминалистики.

На наш взгляд, следует выделить определение, приведенное Г.А. Атанесяном и С.П. Голубятниковым. В одной из своих работ они писали: «Бухгалтерская экспертиза представляет собой осуществляемую в определенной процессуальной форме деятельность све-

дущих лиц по разрешению вопросов, поставленных перед ними следователем или судом. Специфическим для данного вида экспертизы является исследование документов и записи бухгалтерского учета с использованием специальных учетно-экономических и собственно судебно-бухгалтерских знаний». Данное определение более точно отражает сущность судебно-бухгалтерской экспертизы. Отнесение экспертизы к источникам процессуального права более удачно. Процессуально-правовая форма судебно-бухгалтерской экспертизы обусловлена тем, что ее назначение определено законодательством, а заключение эксперта-бухгалтера является процессуальным источником доказательств.

Процессуальная природа заключения эксперта-бухгалтера определяется не только тем, что в нем эксперт объясняет те или иные обстоятельства дела или сообщает научное мнение о них, но и определяет факты, ранее неизвестные следователю (суду) или в существовании которых не были убеждены органы, назначившие производство бухгалтерской экспертизы.

Такое понимание бухгалтерской экспертизы базируется на том, что при расследовании нарушений в сфере экономики, процессуальным законом установлены самостоятельные формы использования специальных познаний, к которым следует отнести применение:

- непосредственно следователем или судом, осуществляющими расследования или рассмотрения дел;
- в следственных действиях с участием специалиста;
- путем получения справок и консультаций у сведущих лиц;
- при бухгалтерской экспертизе;
- в результате проведения документальных ревизий, аудиторских и налоговых проверок;
- в процессе следствия или дознания путем осуществления следственных действий.

Выбор формы зависит от существенности устанавливаемых обстоятельств. Однако основной критерий выбора — это фактор времени, в течение которого осуществляются сбор и оценка доказательств.

Рассматривая сущность бухгалтерской экспертизы, необходимо раскрыть ее специфику, проявляющуюся в следующем.

1. Процессуально-правовая форма, обеспечивающая получение источника доказательств о фактах, имеющих значение для расследуемого дела. Процессуально-правовая форма бухгалтерской экспертизы обусловлена следующими признаками:

- ее назначение определено процессуальным законодательством;
- заключение эксперта-бухгалтера является процессуальным источником доказательств.

2. Применение экспертных знаний с бухгалтерской спецификой в ходе исследования фактов хозяйственной деятельности, явлений, процессов, средств хозяйствующего субъекта и его источника.

Специфика данной составляющей бухгалтерской экспертизы выражается в том, что ее значительную часть составляют учетно-экономические знания, применяемые экспертом-бухгалтером при исследовании фактов хозяйственной деятельности, отраженных в документах, находящихся в материалах дела (уголовного, гражданского, административного, арбитражного). Факты хозяйственной деятельности, отраженные в первичных документах и учетных регистрах, содержат информацию, которая возникает, существует, регистрируется, перерабатывается и преобразуется в различные экономические показатели. Система полученных показателей отражает количественную и качественную характеристику экономических процессов и явлений текущей, финансовой и инвестиционной деятельности хозяйствующих субъектов. В этом случае назначение бухгалтерской экспертизы необходимо для получения результатов рассматриваемого дела (уголовного, гражданского, арбитражного, административного) в установленном процессуальным законом порядке, так как другими формами и методиками возникающие вопросы не могут быть получены.

Результаты исследования учетных и других документов, имеющихся в материалах дела (уголовного, гражданского, арбитражного, административного), должны быть подтверждены письменными доказательствами и заключениями экспертов-бухгалтеров.

Изложенное выше позволяет выделить задачи, решаемые путем проведения бухгалтерской экспертизы. Они многогранны, определяются ее целями и сущностью:

- выявление учетных несоответствий в данных фактах хозяйственной деятельности, отраженных в первичных, текущих, сводных документах и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- определение размеров учетных расхождений, механизмов их образования и влияния на количественные показатели, характеризующие финансовое состояние организации;
- установление обстоятельств, связанных с исследованием документального оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, поступления, хранения, продаж и прочего выбытия основных средств, нематериальных активов, запасов, готовой продукции, финансовых вложений, денежных средств других актов хозяйствующего субъекта;
- определение соответствия или несоответствия порядка учета активов, обязательств, капитала и фактов хозяйственной дея-

тельности требованиям правил бухгалтерского учета, а также установление обстоятельств, затрудняющих выявление в бухгалтерском учете данных, свидетельствующих о недостачах, излишках, необоснованных списаниях материальных и денежных средств, дебиторской задолженности и других отрицательных экономических последствий;

- проверка и установление фактов и размера недостачи или излишков материально-производственных запасов, основных средств, нематериальных активов, денежных средств, а также их состава, времени возникновения и места образования;
- проверка обоснованности списания сырья, материалов, готовой продукции, товаров, финансовых вложений, расходов будущих периодов;
- проверка и определение размера имущественных последствий, к которым привели действия должностных лиц, управленческого персонала, наемных работников в результате совершения ими противоправных деяний и злоупотреблений;
- проверка правильности результатов проведения документальных ревизий, аудиторских и налоговых проверок;
- определение соответствия отражения в учетных документах фактов хозяйственной деятельности требованиям порядка ведения бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности и действующим нормативным актам;
- установление условий, способствовавших совершению противоправных деяний и злоупотреблений, их характер, механизм образования;
- разработка предложений, направленных на профилактику и ликвидацию злоупотреблений, в деятельности хозяйствующего субъекта.

Перечисленные задачи носят экспертный характер, однако данным перечнем они не исчерпываются и могут меняться вместе с изменениями, происходящими в сфере экономической и финансовой политики не только государства, но и хозяйствующего субъекта. Задачи бухгалтерской экспертизы могут уточняться и конкретизироваться в зависимости от целей и задач лиц, осуществляющих бухгалтерскую экспертизу, и самих ее объектов.

Бухгалтерская экспертиза не относится к классу криминалистических, однако назначается и при расследовании преступлений в области экономики. Она необходима при рассмотрении гражданско-правовых споров, административных, таможенных, налоговых правонарушений.

Бухгалтерская экспертиза за последнее время претерпела значительное переустройство. Изменились производственные стандарты,

принципиально трансформировались подходы к ценообразованию. Появились объекты, определение стоимости которых требует от экспертов бухгалтеров расширенной профессиональной компетенции или же проведения комплексных исследований совместно с экспертами других специальностей: инженерами, технологами, товароведами и т.д. Объектами исследования все чаще становятся ценные бумаги, акции, векселя, нематериальные активы организаций, интеллектуальная собственность (патенты на изобретение, авторские права, товарные знаки, программные продукты и их компоненты). Актуальными становятся исследования товарных свойств и стоимости объекта бизнеса, включая оценку стоимости организаций в целом или ее структурных подразделений, упущенной выгоды, коммерческой или иной тайны и т.д. В настоящее время потребность правоохранительных органов в проведении экспертиз «нестандартных» объектов значительно увеличилась. Так, активно выполняются экспертизы, связанные с определением рыночной стоимости ценных бумаг на различные моменты времени.

Для решения экспертных задач, связанных с определением стоимости акций хозяйствующего субъекта, стоимости всего имущественного комплекса, технология бухгалтерской экспертизы существенно усложняется, так как в этих случаях экспертам необходимо провести оценку недвижимости организаций, машин, механизмов, нематериальных активов и т.д. Это означает, что в сферу бухгалтерской экспертизы приходится вовлекать строителей, механиков, руководителей, менеджеров различных уровней управления, знания которых могут помочь в расследовании правонарушений. Кроме того, для такой оценки необходимо применить комплекс различных методов. Решение этих вопросов требует высокой классификации всех лиц, участвующих в производстве бухгалтерской экспертизы.

Сегодня к квалификации и кругозору эксперта-бухгалтера предъявляют повышенные требования. Время ставит перед экспертом-бухгалтером новые задачи, требующие новых знаний и подходов к исследованиям, переработки накопленного опыта. Существенно изменилась и технология бухгалтерского экспертного исследования. В работе эксперта-бухгалтера стала необходимой компьютеризация всего исследовательского процесса.