

Министерство внутренних дел Российской Федерации

**Федеральное государственное
образовательное учреждение высшего образования
«Орловский юридический институт
Министерства внутренних дел Российской Федерации
имени В.В. Лукьянова»**

А.В. Гришин, С.А. Лукьянчикова

**ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРИКЛАДНЫЕ АСПЕКТЫ
ПРОИЗВОДСТВА СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ
ЭКСПЕРТИЗЫ ПО УГОЛОВНЫМ ДЕЛАМ
ЭКОНОМИЧЕСКОЙ НАПРАВЛЕННОСТИ**

Учебно-практическое пособие

**Орёл
ОрЮИ МВД имени В.В. Лукьянова
2019**

УДК 343.1
ББК 67.99(2)93
Г85

Рецензенты:

А.В. Сычёв, кандидат юридических наук,
доцент кафедры общеправовых дисциплин БФ ВИПК МВД России;
А.С. Зеленченков, заместитель начальника 2 отдела
СУ СЧ УМВД России по Орловской области

Гришин А.В.

**Г85 Теоретические и прикладные аспекты
производства судебно-бухгалтерской экспертизы по
уголовным делам экономической направленности :
учебно-практическое пособие / А.В. Гришин,
С.А. Лукьянчикова. – Орел : ОрЮИ МВД России имени
В.В. Лукьянова, 2019. – 118 с.**

В учебно-практическом пособии рассматриваются проблемные аспекты, теоретические и прикладные аспекты производства судебно-бухгалтерской экспертизы по уголовным делам экономической направленности.

Для курсантов, слушателей, студентов, преподавателей образовательных организаций не только юридического, но и иного гуманитарного профиля, а также для научных, практических работников, интересующихся обозначенной проблематикой, уголовно-процессуальным правом, судебной бухгалтерией, а равно практикой применения рассмотренных в учебно-практическом пособии институтов.

Издание представлено в авторской редакции.

УДК 343.1
ББК 67.99(2)93

© ОрЮИ МВД России имени В.В. Лукьянова, 2019

Оглавление

Введение	5
Глава 1. Общие положения судебно-экономической экспертизы	7
§ 1.1. Понятие, предмет и классификация судебно-экономических экспертиз	7
§ 1.2. Объекты исследования, современные задачи и методы судебно-экономической экспертизы	22
Глава 2. Судебно-бухгалтерская экспертиза в уголовном судопроизводстве	30
§ 2.1. Становление и развитие судебно-бухгалтерской экспертизы	30
§ 2.2. Понятие, предмет, объекты, методы и задачи судебно-бухгалтерской экспертизы	32
§ 2.3. Процессуальные и методические особенности назначения судебно-бухгалтерской экспертизы	58
Глава 3. Основные методики судебно-бухгалтерской экспертизы в уголовном процессе	86
§ 3.1. Методика бухгалтерской экспертизы при расследовании преступных посягательств на бюджетные средства	86
§ 3.2. Методика бухгалтерской экспертизы при расследовании присвоения и растраты	90
§ 3.3. Методика бухгалтерской экспертизы по определению размера задолженности работодателя перед работниками по заработной плате	96

§ 3.4. Методика бухгалтерской экспертизы по определению дохода от незаконной предпринимательской деятельности	104
Заключение	110
Список использованных источников	113

Введение

Практика органов внутренних дел (далее – ОВД) свидетельствует о том, что в ходе расследования уголовных дел экономической направленности из-за специфики финансово-хозяйственных операций, следователям нередко приходится прибегать к помощи экспертов для производства судебно-экономической экспертизы. С помощью выводов эксперта, возможно, установить фактические данные о совершенных финансово-хозяйственных операциях, экономических показателях, наличии или отсутствии денежных средств у контрагентов, на основе изучения документов бухгалтерского учета. Однако теория судебно-экспертной деятельности характеризуется неоднозначными положениями, которые зачастую приводят к сложностям при расследовании преступлений. Поэтому в настоящее время, как отмечает В.В. Путин, от правоохранительных органов требуется качественно новый уровень работы, направленный на повышение эффективности расследования преступлений, в том числе экономической направленности.

Состояние преступности в Российской Федерации свидетельствует о том, что число выявленных преступлений экономической направленности неуклонно растет. Так, в январе–феврале 2017 года было зарегистрировано 244000 преступлений экономической направленности, что на 2,9 % больше чем за аналогичный период прошлого года. В январе–феврале 2018 года правоохранительными органами выявлено более 25 000 преступлений данной категории, что на 8,9 % выше по сравнению с аналогичным периодом 2017 года. Несмотря на то, что удельный вес преступлений экономической направленности ежегодно составляет 5-9 % от общего числа зарегистрированных преступлений, материальный ущерб насчитывается сотнями миллиардов рублей. Это в свою очередь оказывает негативное влияние на развитие экономики государства.

Повышение качества расследования преступлений экономической направленности невозможно без использования специальных экономических знаний. Сами практические сотрудники ОВД в ходе проведенного нами исследования

отмечают, что самой распространенной (60,1 %) формой специальных экономических знаний при расследовании уголовных дел выступает судебно-экономическая экспертиза, без проведения которой невозможно всесторонне и объективно расследовать преступления экономической направленности.

Глава 1. Общие положения судебно-экономической экспертизы

§ 1.1. Понятие, предмет и классификация судебно-экономических экспертиз

В настоящее время во всем мире отмечается модернизация форм и методов совершения преступлений. Прежде всего, это касается сферы экономической деятельности. Данное направление преступлений характеризуется достаточно сложным их выявлением и, как следствие, низким уровнем раскрытия и расследования уголовных дел. При этом в процессе доказывания большую роль играет производство различных видов судебно-экономических экспертиз, результаты которых впоследствии могут стать одним из важнейших доказательств.

В современном экономическом словаре экспертиза рассматривается как «исследование специалистом (экспертом) каких-либо вопросов, решение которых требует специальных познаний в области науки, техники, искусства и т.д.».

В Российском законодательстве понятие «экспертиза» не закреплено, оно лишь упоминается в Уголовно-процессуальном и Налоговом кодексах Российской Федерации, Федеральном законодательном законе от 31.05.2001 № 73-ФЗ «О организации государственной судебно-экспертной жизни деятельности в Российской Федерации» и нормативных правовых актах МВД России.

Вопросу экспертной деятельности даже посвящен отдельный федеральный закон, что в очередной раз подтверждает ее значение. Однако ни в данном законодательном акте, ни в других иных не содержится легального определения того, что на практике получило столь широкое применение, и это лишь в очередной раз дало повод различным ученым и деятелям науки уголовного процесса интерпретировать данное явление по-своему, исходя из собственных представлений.

Одной из наиболее правильных трактовок данной категории мы считаем трактовку К.И. Плетнева, который определял экспертизу как базируемое на применении накопленных ранее

знаний в ходе исследования определенных вопросов, которое проводится исключительно высококвалифицированными специалистами соответствующей сферы со строгим соблюдением установленных правил в целях обеспечения принятия решений по данным вопросам наиболее полным объемом необходимой и достаточной для этого информации.

Понятие судебно-экономической экспертизы, а также ее цели, объекты и задачи в нормативных правовых актах не нашли должного закрепления. Однако данные вопросы описаны в юридической литературе и различных методических рекомендациях. Рассмотрим подробнее.

Прежде всего, обратимся к определению понятия судебной экспертизы. Данное положение регламентировано в Федеральном законе от 31.05.2011 № 73 «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации». В соответствии со ст. 9 вышеуказанного нормативного правового акта, судебная экспертиза – 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, в целях установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу¹. Это легальное определение является основой для последующего рассмотрения и правильного понимания исследуемого вопроса.

Существует большое количество точек зрения по поводу определения понятия судебно-экономической экспертизы. Рассмотрим некоторые из них.

Так, согласно мнению Ю.Г. Коруховой, судебная экономическая экспертиза – есть ничто иное, как вид экспертной деятельности, осуществляемый на основе специальных познаний различных наук экономического профиля и представляющий собой определение фактов, касающихся расследования экономических преступлений и экономических споров, которые

¹ О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: Федер. закон Рос. Федерации от 31.05.2001 № 73-ФЗ: в ред. от 08.03.2015. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

лежат в основе уголовных, арбитражных и гражданских дел. В рамках экономической экспертизы проводится анализ документации, которая связана с различными финансово-хозяйственными операциями¹. Данное определение достаточно подробно раскрывает сущность анализируемого понятия.

Другая точка зрения выражена в работе Э.Ф. Мусина и С.В. Ефимова. По их мнению, судебно-экономическая экспертиза – исследование и решение вопросов, требующих специальных познаний в областях экономики, бухгалтерии и налогообложения, финансов, а также других отраслей знаний, для дачи профессиональной оценки степени соответствия исследуемого объекта заданным характеристикам².

Анализируя научную литературу по рассматриваемой проблеме, следует отметить, что среди ученых процессуалистов и криминалистов не сложилось единого мнения относительно понятия судебно-экономической экспертизы. Однако наиболее полным представляется определение понятия, отраженное в методических рекомендациях, подготовленных экспертами в данной области.

Так, согласно рекомендациям о порядке производства экономических экспертиз ЭКЦ ОВД, судебно-экономическая экспертиза – это процессуальное действие лица, состоящее из проведения исследований и дачи заключения по разрешению вопросов, требующих специальных учетно-экономических познаний, поставленных перед экспертом судом, судьей, органом дознания, лицом, производящим дознание, следователем или прокурором, в целях установления обстоятельств, имеющих значение для правильного решения по уголовному делу³.

Именно данное определение наилучшим образом раскрывает содержание исследуемого понятия и будет использоваться в ходе дальнейшего анализа.

Также необходимо обратить внимание на еще одну важную составляющую рассмотрения судебно-экономической экспертизы – правовые и организационные основы.

¹ Корухова Ю.Г. Основы судебной экспертизы. М.: ИНФРА-М, 2014. С. 258.

² Мусин Э.Ф., Ефимов С.В. Методика производства судебно-экономических экспертиз: вопросы теории и практики. М.: Право и закон, 2013. С. 157.

³ Методические рекомендации организации производства судебных экспертиз ЭКЦ МВД России по Орловской области.

Прежде всего, среди основополагающих нормативных правовых актов необходимо выделить Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации. Именно в нем содержатся общие для всех видов экспертных исследований организационные основы их производства.

Кроме того, немаловажная роль отведена законодателем Федеральному закону от 31.05.2001 № 73 «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации». Законодательная база экспертной деятельности определяется в строгом соответствии с действующим нормативно-правовым актом, который регулирует основные направления государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации с учетом особенностей отдельных видов судопроизводства.

Среди ведомственных правовых актов следует выделить следующие: приказ МВД России от 29.06.2005 № 511 «Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации», приказ МВД России от 01.06.1993 № 261 «О повышении эффективности экспертно-криминалистического обеспечения деятельности органов внутренних дел Российской Федерации», приказ МВД России от 11.01.2009 № 7 «Об утверждении Наставления по организации экспертно-криминалистической деятельности в системе МВД России», приказ МВД России от 14.01.2005 № 21 «Об аттестации экспертов на право самостоятельного производства судебных экспертиз и о порядке пересмотра уровня их профессиональной подготовки». Положения данных документов регламентируют деятельность экспертно-криминалистических подразделений применительно к органам внутренних дел.

Расследование преступлений в сфере экономики связано с необходимостью производства судебно-экономических экспертиз, которые позволяют установить фактические данные о совершенных финансово-хозяйственных операциях, экономических показателях на основе изучения бухгалтерских, налоговых и финансовых документов.

Несомненно, для проведения судебно-экономической экспертизы требуется от эксперта глубоких специальных

экономических познаний, направленных на установление обстоятельств по уголовному делу.

В настоящее время развитие судебно-экономической экспертизы не стоит на месте, а совершенствуется, по сей день. Органами предварительного следствия МВД России разработаны рекомендации по назначению судебно-экономических экспертиз.

Как правило, у следователей, осуществляющих расследование преступлений в сфере экономической деятельности, зачастую возникают сомнения в относительности того, какую экономическую экспертизу назначить и кому поручить ее производство.

СЭЭ предлагает классифицировать на следующие роды:

- судебная бухгалтерская экспертиза;
- судебная финансово-кредитная экспертиза;
- комплексные и комиссионные СЭЭ.

Управлением судебно-экономических экспертиз ЭКЦ МВД России в рамках методического обеспечения на систематической основе разрабатываются и направляются в региональные экспертно-криминалистические подразделения (далее – ЭКП) методические документы, регламентирующие судебно-экономические экспертизы.

Необходимо учесть то, что преступники используют все более изощренные способы совершения и сокрытия преступлений в сфере экономики, тем самым усложнились задачи, которые приходится решать следователю, а также экспертные задачи, ставящиеся на разрешение судебно-экономических экспертиз. Данные факты поднимают вопрос теоретического исследования проблемных сфер судебных экономических экспертиз и выработки направлений совершенствования существующей практики их использования в расследовании преступлений. В ходе экспертного исследования эксперты-экономисты руководствуются рекомендациями о порядке производства экономических экспертиз в ЭКП ОВД.

Управлением судебно-экономических экспертиз ЭКЦ МВД России в рамках методического обеспечения на систематической основе разрабатываются и направляются методические документы:

- Рекомендации о порядке производства экономических экспертиз ЭКП УВД России (исх. № 37/18–1997 от 30.04.2004);
- О разделении компетенции экспертов-экономистов и специалистов-ревизоров ОВД России (исх. № 37/9-951 от 06.03.2006, разработано совместно с ДЭБ МВД России);
- Обзор типичных ошибок при производстве судебно-бухгалтерских и судебно-налоговых экспертиз (исх. № 37/9-2424 от 23.05.2006);
- Обзор типичных ошибок при производстве финансово-аналитических экспертиз (исх. № 37/11-4065 от 25.09.2007);
- Методические рекомендации по взаимодействию следователей подразделений по расследованию налоговых преступлений органов предварительного следствия и экспертов-экономистов экспертно-криминалистических подразделений органов внутренних дел по назначению и проведению экономических экспертиз (исх. № 37/9-4947 от 26.10.2007, разработано совместно с СК при МВД России);
- Рекомендации по назначению и производству финансово-аналитических экспертиз в ЭКП ОВД России (исх. № 37/11-5995 от 21.12.2007);
- Рекомендации по назначению и производству бухгалтерских экспертиз в ЭКП ОВД России при расследовании преступлений, ответственность за которые предусмотрена ст. 145.1 УК РФ (исх. № 37/9-1457 от 27.03.2008);
- Рекомендации по назначению и производству налоговых экспертиз в ЭКП ОВД России при расследовании уклонения от уплаты единого социального налога, совершаемого путем осуществления кредитных и вексельных операций (исх. № 37/9-1457 от 27.03.2008);
- Рекомендации по назначению и производству финансово-кредитных экспертиз в ЭКП ОВД России (исх. № 37/11-4962 от 29.09.2008);
- Судебно-экономическая экспертиза в ОВД России получила признание не только в экспертном и научном сообществах, но и со стороны государства: 26.03.2008 Верховный Суд Российской Федерации вынес решение о правомерности

производства в ОВД России налоговой экспертизы (дело № ГКПИ08-334)¹.

В результате анализа судебно-следственной и экспертной практики по Орловской области за 2016–2017 г. по уголовным делам в области экономики было установлено, что в ходе предварительного расследования чаще всего требовалось производство бухгалтерской и финансово-аналитической экспертиз (табл. 1).

Таблица 1

**Статистические сведения о количестве экспертиз,
проведенных 5-м отделом ЭКЦ УМВД России
по Орловской области за 2016–2017 гг.**

Годы	Количество финансово-аналитических экспертиз		Количество бухгалтерских экспертиз	
	проведенных по инициативе СУ СК по Орловской области	проведенных по инициативе УМВД России по Орловской области	проведенных по инициативе СУ СК по Орловской области	проведенных по инициативе УМВД России по Орловской области
2016	4	16	36	90
2017	1	13	40	134

Для наиболее полного раскрытия сущности судебно-экономической экспертизы необходимо рассмотреть ее классификацию. Существует большое количество научных точек зрения по данному вопросу. Рассмотрим подробнее.

Так, согласно классификации, приведенной в работе А.В. Лялюк и Ж.О. Костенко, судебно-экономическая экспертиза подразделяется на бухгалтерскую и финансово-экономическую экспертизу. В свою очередь, выделяются следующие подвиды финансово-экономической экспертизы:

- налоговая экспертиза;

¹ Мусин Э.Ф., Ефимов С.В., Савенко В.Г. Судебно-экономическая экспертиза в органах внутренних дел Российской Федерации: учебное пособие. М.: ЭКЦ МВД России, 2010. С. 7–8.

- финансово-аналитическая экспертиза;
- финансово-кредитная экспертиза;
- инженерно-экономическая экспертиза¹.

Особое место среди криминалистических исследований занимает судебная финансово-экономическая экспертиза, в процессе которой широко применяются экономические знания. Благодаря имплементации экономики в механизм производства экспертизы решаются следующие задачи:

- оценивается и устанавливается степень изменения информации в сторону криминальной направленности;
- анализируется и количественно измеряется возникшая негативная экономическая ситуация;
- выясняется характер вовлечения недостоверной экономической информации в деятельность хозяйствующего субъекта.

Основополагающую роль в развитии данного направления играет ученый С.П. Фортинский, который в 1962 году сделал акцент на том, что именно финансовая экспертиза определяет правильность распределения финансов между хозяйственными мероприятиями и операциями. Спустя 18 лет данное понятие было сформулировано А.Р. Шляховым и А.М. Ромашовым, которые конкретизировали, что экспертиза ориентирована на разрешение вопросов, требующих применения специальных экономических познаний².

Не стоит забывать, что основная задача эксперта состоит не в исследовании выявленных злоупотреблений, а непосредственное изучение информации о финансовой деятельности организации, которая находит свое отражение в хозяйственных операциях. Именно, опираясь на полученные экспертом результаты, сотрудники правоохранительных органов определяют наличие или отсутствие злоупотребления собственником своими правами.

Предмет финансово-экономической экспертизы сложен, поэтому его можно разделить на несколько элементов:

¹ Лялюк А.В., Костенко Ж.О. Виды и задачи судебных экономических экспертиз // Научные труды КубГТУ. 2017. № 9. С. 219.

² Климович Л.П. Судебно-экономические экспертизы: теоретические и методические основы, значение при расследовании преступлений: дис. ... д-ра юрид. наук. Красноярск, 2004. 484 с.

- определение количественного соотношения между достигнутыми положительными результатами и причиненными убытками;
- анализ хозяйственной деятельности организации;
- выявление финансово-экономических показателей, обосновывающих конкурентоспособность и платежную независимость организации;
- установление возможности наступления критической ситуации и коммерческого риска при осуществлении предпринимательской деятельности и т.д.

В качестве метода экономической экспертизы понимается вся совокупность приемов, входящих в арсенал эксперта, с помощью которых происходит исследование информации о существовании экономических и учетных операций, касающихся криминальной деятельности, содержащуюся на материальных носителях и предоставленную экспертам для тщательного исследования¹.

Финансово-экономический анализ, как справедливо отмечают ученые, является основой производства экономической экспертизы. Под ним понимается научная взаимосвязь причинных связей, которые обусловили возникновение конфликтной ситуации в финансовых процессах и операциях, которые явились объектом исследования.

Суть метода заключается во взаимообусловленности экономических показателей, которые в условиях адекватной экономической деятельности находятся в динамичном сопряженном состоянии. Экономический анализ способствует раскрытию причины отклонения от нормальной экономической деятельности и способствует оперативному вмешательству с целью устранения выявленных недостатков².

Исследуя методы экономического анализа, нельзя не указать точку зрения С.П. Голубятникова и В.А. Дубровина, которые выделили еще в 80-х годах метод экономико-правового анализа, состоящий из:

¹ Скрыбикова Т.С. Специальные бухгалтерские и экономические познания при расследовании преступлений // Сибирский юридический вестник. 2001. № 3. 103 с.

² Голубятников С.П., Дубровин В.А. Использование экономического анализа при расследовании преступлений. М.: Юрид. лит., 1981. 120 с.

а) оперативно-экономического анализа, проводимого негласно с целью выявления замаскированных преступлений;

б) экономико-криминалистического анализа, применяемого для выявления следов преступлений;

в) экономико-криминологического анализа, направленного на выявление причин и условий, способствующих совершению преступлений¹.

Считаем, что в современных правовых и экономических реалиях целесообразно реконструировать на рыночные отношения методику С.П. Голубятникова и В.А. Дубровина, тогда она приобретет актуальность и позволит органам предварительного следствия в выявлении и расследовании преступлений.

Необходимо указать, что, используя методологическую основу и принципы криминалистической диагностики применительно к системе экономико-правовых познаний, С.П. Голубятников разработал частную методику использования экономического анализа для исследования бухгалтерской информации по раскрытию преступлений в сфере экономики².

Данную методику в дальнейшем развил В.А. Тимченко³ для установления отдельных элементов криминалистической характеристики хищений, и рассматривается она как экономико-криминалистический анализ. В настоящее время, методика В.А. Тимченко требует доработки.

Разработка и применение экономико-правовых методов позволяет вскрыть находящиеся в хозяйственной сфере причины отклонений от нормальной производственной деятельности и дать им объективную оценку. Для решения таких задач В.А. Тимченко предлагает использовать метод экономического моделирования и метод экономико-криминалистического анализа

¹ Голубятников С.П., Дашкова Г.В., Танасевич В.Г. Выявление хищений экономико-криминалистическими средствами. Горький, ГВШ МВД СССР, 1983. 92 с.

² Тимченко В.А. Использование бухгалтерской информации при раскрытии преступлений по статье 170 УК РФ «Регистрация незаконных сделок...» // Российский следователь. 2003. № 3. 142 с.

³ Методические положения по оценке финансового состояния предприятий и установлению неудовлетворительной структуры баланса // Экономика и жизнь. 1994. № 44.

для установления признаков (следов) искажения экономических показателей, характеризующих деятельность предприятий, учреждений и организаций.

На начальном этапе эксперт-экономист в соответствии с представленными следователем материалами об обстоятельствах дела использует метод моделирования для построения экономической модели данных экономического субъекта.

На последующем этапе он применяет экономико-криминалистический анализ для оценки экономической обоснованности фактов (показателей) финансово-хозяйственной деятельности и сравнивает их с эталонными данными.

Результатом такого анализа экономической информации и представленных следователем материалов по делу есть установление экспертом-экономистом причин и условий происхождения фактов (искажений) и закономерностей (несоответствий) в деятельности организации.

Таким образом, необходимо указать, что использование экспертных исследований экономического характера как формы специальных знаний в расследовании преступлений просто необходимо. В данное время актуально назрела потребность в детальной ведомственной методической регламентации порядка проведения экспертных исследований экономического характера, адаптировав их к настоящим современным реалиям.

В ходе экспертного исследования эксперты экономисты руководствуются рекомендациями о порядке производства экономических экспертиз в ЭКП ОВД.

Судебная экономическая экспертиза – это класс судебных экспертиз.

Управление судебно-экономических экспертиз Экспертно-криминалистического центра (УСЭЭ ЭКЦ) МВД России имеет определенную структуру, которая позволяет в экспертной практике органов внутренних дел (далее – ОВД) выделять следующие разновидности судебно-экономических экспертиз исходя из их назначения:

- 1) бухгалтерские экспертизы;
- 2) финансово-аналитические экспертизы;
- 3) налоговые экспертизы;
- 4) финансово-кредитные экспертизы.

Данные УСЭЭ ЭКЦ МВД России свидетельствуют о том, что экспертами-экономистами указанного управления от общего количества экономического класса судебных экспертиз было проведено: бухгалтерских – 74 %, налоговых – 21,5 %, финансово-аналитических и финансово-кредитных – 4,5 %. Это обстоятельство наглядно демонстрирует нам, что значимость судебно-бухгалтерских экспертиз просто колоссальная¹.

Каждый род судебно-экономической экспертизы имеет свои специфические задачи, объекты и методику исследования.

Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается, в основном, при расследовании преступлений, ответственность за которые предусмотрена статьями 145 прим. 1, 159, 160, 171, 172, 174 УК РФ. Подразумевает проведение исследований содержания записей бухгалтерского учета.

Судебно-налоговая экспертиза назначается при расследовании преступлений, ответственность за которые предусмотрена статьями 198–199 прим. 2 УК РФ и подразумевает проведение исследований исполнения обязательств по исчислению налогов и сборов.

Финансово-аналитическая экспертиза проводится при расследовании преступлений, ответственность за которые предусмотрена статьями 159, 160, 195–197, 201 УК РФ. При данном виде экспертизы исследуются и устанавливаются основные обстоятельства финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта:

- общие изменения финансового состояния экономического субъекта (предприятия реального сектора экономики, организация финансового сектора экономики, индивидуальный предприниматель);

- влияние на изменение финансового состояния экономического субъекта выделенных экономических факторов (учетные, финансовые, хозяйственные операции, иные факторы).

Финансово-кредитная экспертиза назначается при расследовании преступлений, ответственность за которые

¹ Лукьянчикова С.А., Ковальчук К.В. К вопросу об общих положениях судебно-бухгалтерской экспертизы // Современное уголовно-процессуальное право России: сборник материалов международной научно-практической конференции. Орел, 2017.

предусмотрена статьей 176 УК РФ «Незаконное получение кредита». При производстве такой экспертизы экспертом определяются и исследуются следующие обстоятельства финансово-хозяйственной деятельности:

- динамика показателей кредитоспособности экономического субъекта;

- установление соответствия формирования показателя в бухгалтерской отчетности исследуемого лица требованиям законодательства;

- определение исполнения условий договора по кредиту сторонами – исследование хозяйственных операций по движению денежных средств; по возврату кредитных ресурсов и начисленных процентов; учетной документации, которая характеризует имущество, предоставленное в залог исследуемым лицом и т.д.;

- сопоставление размеров предоставленного обеспечения под кредит и максимально возможного размера выплат по кредитному договору¹.

Далее рассмотрим такой немаловажный компонент анализа любой правовой категории, как ее предмет. Здесь также имеется несколько подходов с научной точки зрения.

По мнению ученых под предметом экономической экспертизы понимают финансово-хозяйственная деятельность экономического субъекта (финансово-хозяйственные операции и показатели, а также процесс их формирования и отражения в учёте).

При этом предметом каждого отдельного исследования становятся конкретные факты, т.е. операции, выявленные и (или) установленные в ходе предварительного расследования или судебного разбирательства, которые требуют экономической и стоимостной оценки².

Другие ученые считают, что предмет экономической экспертизы заключается в специальном исследовании экспертом-экономистом объектов, представленных экономическим субъектом, с целью установления фактических данных о

¹ Методические рекомендации по назначению судебных экономических экспертиз в ЭКЦ УВД по Орловской области.

² Там же. С. 218.

совершении противоправных операций, об организации контроля и нарушения правил организации учета и отчетности¹. Данные подходы наилучшим образом отражают специфику предмета судебно-экономической экспертизы.

Кроме того, следует отметить, что наиболее квалифицированное мнение касаясь предмета выражено в специально разработанных рекомендациях по проведению каждого конкретного вида экспертиз. Судебно-экономическая экспертиза также не является исключением. Так, в соответствии с Рекомендациями о порядке производства экономических экспертиз экспертно-криминалистическими подразделениями органов внутренних дел, предметом судебно-экономической экспертизы являются фактические данные, устанавливаемые экспертом-экономистом на основе специальных экономических знаний и изучением материалов уголовного (гражданского) дела.

Элементами предмета судебно-экономической экспертизы являются:

- фактические данные о хозяйственных операциях с участием организаций, индивидуальных предпринимателей или физических лиц в определенный период;

- отражение хозяйственных операций в первичных учетных (или иных) документах, в регистрах учета (бухгалтерского и налогового) и формах отчетности (бухгалтерской и налоговой);

- исполнение требований действующего законодательства (в пределах специальных познаний эксперта-экономиста) при отражении фактически совершенных хозяйственных операций в регистрах учета (бухгалтерском и налоговом) и формах отчетности (бухгалтерской и налоговой).

Область познания эксперта-экономиста включает в себя следующие науки экономического профиля: налоги и налогообложение; бухгалтерский учет; анализ финансово-хозяйственной деятельности; отраслевая экономика и т.д., а также положения соответствующих отраслей законодательства (правил ведения бухгалтерского учета, законодательства о налогах и сборах, валютного законодательства и др.).

¹ Капустина Ю.А. Судебная экономическая экспертиза: курс лекций. Екатеринбург: УГЛУ, 2017. С. 19.

В тех случаях, когда поставленные вопросы требуют установления соответствия действий (бездействия) исследуемых лиц нормам законодательства. Выводы эксперта-экономиста в обязательном порядке должны основываться на данных положениях.

Пределы компетенции эксперта-экономиста определяются предметом судебно-экономической экспертизы, а также устанавливается круг вопросов, который ставится для его разрешения. Но экспертом-экономистом не могут быть даны ответы на вопросы:

- справочного характера, то есть не требующие проведения исследований с использованием экспертных методов;

- правового характера, то есть относящиеся к исключительной компетенции лица или органа, назначившего судебно-экономическую экспертизу и связанные с уголовно-правовой квалификацией деяния (установление состава преступления, наличие вины и т.п.), либо с гражданско-правовой переквалификацией договорных отношений (трактовка положений договоров, сути сделок и т.п.), а также с установлением выполнения требований законодательства ответственными (должностными) лицами организации.

§ 1.2. Объекты исследования, современные задачи и методы судебно-экономической экспертизы

Рассмотрение сущности любой деятельности невозможно без изучения совокупности путей, способов и приемов ее осуществления. Судебно-экономическая экспертиза не является исключением. Как и любому виду деятельности, ей присуща своя определенная система методов. Рассмотрим подробнее.

Методические основы экономических экспертиз включают в себя совокупность методов и приемов, которые применяются при экспертном исследовании хозяйственных операций, отраженных в учете, в результатах ревизий и проверок финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов.

Система методов СЭЭ включает в себя:

Общенаучные методы исследования в экономических экспертизах: анализ и синтез, абстрагирование и конкретизацию, индукцию и дедукцию, аналогию и моделирование, системный анализ.

Конкретные научные методы исследования экономической экспертизы – специфические приемы экспертного исследования, разработанные на основе достижений практики, развития экономической и юридической наук.

Данные методы включают 3 группы:

- документальные;
- расчетно-аналитические;
- обобщения и реализации результатов экспертизы.

Документальные приемы – исследование учетной документации, экспертиза документов, проверка законности их составления и т.д. Применяются при причинении материального ущерба от финансово-хозяйственных операций, которые отображаются в первичных документах, регистрах бухгалтерского учета и отчетности, и являются объектами расследования.

К расчетно-аналитическим приемам относятся экономический анализ, статистические расчеты, экономико-математические методы:

- экономический анализ – совокупность научных приемов, используемых в экономической экспертизе для выявления причинно следственной связи между деянием и последствиями, обусловивших конфликтные ситуации в финансово-хозяйственных операциях и процессах;

- статистические расчеты – это приемы, при помощи которых экспертиза может установить качественные и количественные характеристики исследуемых хозяйственных операций и процессов, не содержащихся непосредственно в исходной экономической информации (бухгалтерском балансе, расчетных ведомостях на заработную плату и т.п.). Данные расчеты используются для уточнения приближенных величин;

- экономико-математические методы применяются в экономической экспертизе при определении факторов, оказывающих влияние на результаты финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, для того, чтобы учесть их на этапе исследования общих результатов работы организаций и предприятий.

Обобщение и реализация результатов экспертизы включает сводку группировку, систематизацию, выводы в заключении эксперта, изучение заинтересованными лицами этих заключений, оценку и реализацию следствием и судом ее результатов, назначение повторных или дополнительных экспертиз.

Метод СЭЭ – совокупность приемов, применяемых экспертом-экономистом при изучении и оценке документов бухгалтерского, статистического, оперативного, управленческого учета, записей учетных регистров в совокупности с материалами уголовного дела и даче заключения экспертом-экономистом по поставленным перед ним вопросам, входящим в его компетенцию.

СЭЭ – это самостоятельный источник доказательств, который относится к предмету доказывания в соответствующем звене судебной системы. Как самостоятельный источник доказательств судебно-экономическая экспертиза использует средства научного экономического анализа исходных данных, содержащихся в других доказательствах, приобщенных к делу.

Кроме того, немаловажным вопросом является рассмотрение задач, присущих судебно-экономической

экспертизе. Для наглядности и упрощения процесса восприятия представим их в виде таблицы.

Виды задач	Характеристика
Диагностические	1) выявление наличия (или отсутствия) фактов или признаков искажения учетных данных характерными для данного учета приемами; 2) определение видов искажений, установление механизма и степени их влияния на интересующие следствие (суд) показатели хозяйственной деятельности, в т.ч. на исчисление налогооблагаемой базы; 3) установление соответствия отражения совершенных операций правилам ведения бухгалтерского учета.
Идентификационные	1) идентификация записей учетного характера, т.е. определение тождества или различия черновых записей с данными официального бухгалтерского учета по их смысловому и структурному содержанию; 2) установление соответствия данных аналитического и синтетического учета данным первичных документов, отчетности.
Реконструкционные	Реконструкция (воссоздание) отсутствующих либо искаженных учетных форм и систем на базе их более ранних или поздних закономерных связей и возможных путей построения учетной информации ¹ .

Следует отметить, что проблема классификации задач судебно-экономической экспертизы также имеет несколько

¹ Лялюк А.В., Костенко Ж.О. Виды и задачи судебных экономических экспертиз // Научные труды КубГТУ. 2017. № 9. С. 220–221.

подходов. Помимо вышеуказанного, приведем в качестве примера следующую точку зрения.

Задачи экспертизы:

1) идентификационные:

направлены на отождествление объекта по его отображениям (например, по следам).

Идентификационные задачи формулируются в виде вопросов о тождестве конкретных объектов (например, установление лица, исполнившего документ, по почерку), об установлении единого источника происхождения объектов (например, установление предприятия-изготовителя); об изготовлении (выполнении) нескольких объектов одним лицом;

2) диагностические:

состоят в выявлении механизма события, времени, способа и последовательности действий, событий, явлений, причинной связи между ними, качественных и количественных характеристик объектов, их свойств и признаков, не поддающихся непосредственному восприятию (например, каков механизм возникновения пожара; состав и технология изготовления данного пищевого продукта, как он отличается от изготовленного в соответствии с утвержденными ТУ);

3) классификационные:

направлены на установление характеристик объекта с целью отнесения его к общепринятому классу (судебно-баллистическая экспертиза, судебная металловедческая экспертиза);

4) задачи, связанные с экспертной профилактикой – выявление обстоятельств, способствующих совершению преступлений (правонарушений) и разработке мер по их устранению (например, выработка на основании анализа экспертной практики рекомендаций по защите от подделки ценных бумаг или денежных билетов)¹.

Данная классификация является наиболее полной и понятной применительно к вопросу рассмотрения сущности анализируемого вида деятельности.

¹ Капустина Ю.А. Судебная экономическая экспертиза: курс лекций. Екатеринбург: УГЛУ, 2017. С. 7–8.

При формулировании задач, подлежащих разрешению путем проведения судебно-экономической экспертизы экспертные задачи должны быть направлены на решение следственных вопросов.

Чтобы исключить ошибки при постановке вопросов при назначении судебных экономических экспертиз лицам, назначающим экспертизы рекомендуем консультироваться с экспертами-экономистами по постановке вопросов. Так как экспертом-экономистом не могут быть разрешены вопросы:

- справочные, то есть не требующие проведения исследований с использованием экспертных методов;

- правовые, то есть относящиеся к исключительной компетенции лица или органа, назначившего судебно-экономическую экспертизу и связанные с уголовно-правовой квалификацией деяния (установление состава преступления, наличие вины и т.п.), либо с гражданско-правовой переквалификацией договорных отношений (трактовка положений договоров, сути сделок и т.п.), а также с установлением выполнения требований законодательства ответственными (должностными) лицами организации.

- ревизионные, подразумевают проведение исследования, либо всей финансово-хозяйственной деятельности, либо ее существенного участка за длительный период времени.

- не конкретизированные вопросы по периоду, объекту исследования, то есть вопросы, не позволяющие эксперту правильно понять пределы задания.

Помимо всего вышеизложенного, необходимо рассмотреть объекты исследования, характерные для судебно-экономической экспертизы.

Объектом исследования экспертизы является формализованное и опосредованное отображение предмета либо события хозяйственной жизни, материальным носителем которого выступают документы.

Для признания документа объектом экспертного исследования необходимо наличие в нем экономически-значимой информации, в том числе о составе и размещении средств хозяйствующего субъекта, финансовых результатах его

деятельности, финансовых источниках и направлениях их использования.

В целом, объекты финансово-экономической экспертизы во многом схожи с объектами бухгалтерской экспертизы и, прежде всего, включают документацию, дающую представление о финансово-кредитной деятельности организации, т.е. те документы, которые отражают затраты и финансовые результаты ее деятельности, финансовые источники и направления их использования¹.

Тем не менее, существует еще одна, несколько иная точка зрения. Она конкретизирует содержание объектов исследования судебно-экономической экспертизы. Рассмотрим подробнее.

Объектами исследования в рамках судебно-экономической экспертизы являются содержащиеся в материалах уголовного дела материальные (бумажные) носители сведений, относящихся к предмету данного рода экспертизы. Объекты исследования подразделяются на следующие виды:

- 1) первичные учетные документы;
- 2) иные первичные документы, используемые при ведении учета;
- 3) регистры бухгалтерского учета (аналитического и синтетического), регистры налогового учета, регистры учета индивидуального предпринимателя;
- 4) бухгалтерская отчетность;
- 5) налоговые декларации;
- 6) иные материалы уголовного дела, содержащие фактические данные².

Кроме того, необходимо обратиться к работам специалистов, разрабатывающих методические рекомендации по производству конкретного вида экспертиз. Они содержат теоретические положения, апробированные и практикой. Рассмотрим подробнее.

Объектами исследования судебно-экономической экспертизы являются содержащиеся в материалах уголовного

¹ Лялюк А.В., Костенко Ж.О. Виды и задачи судебных экономических экспертиз // Научные труды КубГТУ. 2017. № 9. С. 221–222.

² Мусин Э.Ф., Ефимов С.В., Савенко В.Г. Судебно-экономическая экспертиза в органах внутренних дел Российской Федерации: учебное пособие. М.: ЭКЦ МВД России, 2010. С. 23–24.

дела материальные (бумажные) носители сведений (исходных данных), относящихся к предмету судебно-экономической экспертизы.

Объекты исследования должны быть оценены следствием с точки зрения относимости, допустимости и достоверности. При этом достоверность информации, содержащейся в объектах, устанавливается следствием и указывается в постановлении о назначении экспертизы.

Под иными материалами уголовного дела понимаются:

- заключения экспертов других специальностей;
- «черновые записи»;
- протоколы допросов участников уголовного судопроизводства.

Иные материалы уголовного дела могут использоваться в ходе судебно-экономической экспертизы, если содержащиеся в них данные представлены лицом, ведущим производство по уголовному делу, в качестве исходных с соответствующей оговоркой в установочной части постановления о назначении экспертизы.

Сведения, содержащиеся в иных материалах уголовного дела, могут быть использованы экспертом-экономистом при формулировании выводов в следующих случаях:

- если они дополняют сведения, содержащиеся других объектах;
- если эти сведения противоречат сведениям, содержащимся в других объектах.

При несоответствии сведений, содержащихся в различных объектах исследования, эксперт-экономист в заключении указывает обоснование того, почему в качестве носителя исходных данных используется или не используется тот или иной объект.

Подсчет в информационно-аналитических целях объема объектов исследования производится исходя из количества исследованных листов в объектах исследования¹.

В соответствии с п. 3 ст. 57 УПК РФ эксперты вправе ходатайствовать о предоставлении дополнительных объектов

¹ Рекомендации о порядке производства экономических экспертиз экспертно-криминалистическими подразделениями органов внутренних дел.

исследования и данных, установленных следственным путем. Производство экспертизы при этом приостанавливается до удовлетворения ходатайства, но не более чем на 20 суток. Если ходатайство не удовлетворено через 20 суток со дня заявления, то эксперты-экономисты возобновляют производство экспертизы и заканчивают ее с использованием представленных на исследование объектов.

Таким образом, проблемы, возникающие при назначении судебно-экономической экспертизы, в деятельности правоохранительных органов не являются исчерпывающими, они отражают лишь часть существующих трудностей. Они могут зависеть от многих факторов, например, как со стороны лиц, предоставляющих объекты на исследование и постановки ими вопросов, требующих разрешения, так и со стороны лиц, производящих экспертизы. При этом следует учесть, что главную, определяющую роль при проведении экспертизы и использования ее в процессе расследования уголовного дела, играют сами объекты экспертизы, которые по возможности должны быть полными и достаточными для оценки их экспертом и установлению в последующем тех или иных обстоятельств, подлежащих доказыванию, а также должны быть достоверными, чтобы в последующем орган предварительного расследования либо суд не признал сами объекты и, как следствие этого и выводы эксперта недопустимыми доказательствами по уголовному делу.

Глава 2. Судебно-бухгалтерская экспертиза в уголовном судопроизводстве

§ 2.1. Становление и развитие судебно-бухгалтерской экспертизы

Судебно-экономическая экспертиза является одним из самых современных экспертных направлений в органах внутренних дел, получив широкое распространение лишь в 90-х годах прошлого века. Но, важно отметить, что подобного рода экспертизы имеют глубокие исторические корни.

Так, самым ранним направлением судебно-экономической экспертизы является бухгалтерская, упоминания о которой встречались в трудах ученых XIX. Огромный вклад в развитие экономических отношений внес Петр I: он способствовал расширению рынка и международных торговых связей, что потребовало создания контролирующих органов. Так, Петр Алексеевич, возложил функции производства экспертиз в области счетоводства на Правительствующий Сенат, учрежденный в 1711 году.

Серьезным шагом на пути становления судебно-бухгалтерской экспертизы стало учреждение Александром I Министерства финансов и Главного управления ревизии государственных счетов, одной из задач которых являлась сверка отчетов со специально разработанными формами отчетности. Позднее, во второй половине XIX века, с развитием судебной бухгалтерии, начали производиться экспертные исследования подобного рода, основным регламентирующим актом которых был Устав уголовного судопроизводства 1864 года. В начале XX в. эксперт-бухгалтер имел процессуальный статус «справочного свидетеля», дающего показания в суде относительно правил ведения счетоводства. Полноправным же членом экспертного сообщества и участником уголовного судопроизводства эксперт-бухгалтер стал только незадолго до революции 1917 года¹.

¹ Звягин С.А., Ширимов Ю.Н. Ретроспективный анализ развития судебно-бухгалтерской экспертизы в России [Электронный ресурс] // Вестник ВИ МВД

Таким образом, уже при царской России возникла необходимость использования знаний эксперта-бухгалтера при расследовании и раскрытии преступлений экономической направленности, а также его участия в суде при разрешении вопросов о виновности или невиновности лица, ответственного за материальные ценности.

Расследование уголовного дела по преступлениям в экономической сфере связано с назначением производством судебно-бухгалтерской экспертизы. Всеобщее признание она получила в конце XIX – начале XX вв. Судебно-бухгалтерская экспертиза совершенствуется по сей день.

В процессе экономических отношений и усложнения взаимоотношений между экономическими субъектами в процессе хозяйственной деятельности выросли судебные прецеденты и обострились споры и конфликты между сторонами.

Появилась необходимость привлечь независимое лицо для предотвращения разногласий и решения спорных вопросов между ними. Таким лицом в соответствии со ст. 57 УПК РФ является эксперт. Он, обладая специальными знаниями, исследует разные факты того или иного дела и дает квалифицированное заключение, позволяющее вынести правовое решение.

§ 2.2. Понятие, предмет, объекты, методы и задачи судебно-бухгалтерской экспертизы

В настоящее время в отечественном законодательстве процессуально не закреплено понятие экспертизы, несмотря на то, что оно достаточно часто упоминается в различных нормативно-правовых документах: Уголовно-процессуальном кодексе РФ, Налоговом кодексе РФ, Федеральном законе от 31.05.2001 № 73 «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» и др. Поэтому многие ученые-теоретики и практические работники вкладывают в понятие судебно-бухгалтерской экспертизы разнообразные признаки, присущие ей.

Понятие судебной экспертизы заключается в том, что ее назначение и производство предусмотрено процессуальным законодательством и используется в арбитражном, уголовном, конституционном, гражданском и административном процессах.

Рассмотрим некоторые понятия, приведенные известными учеными.

Ряд ученых определяет судебную экспертизу как одну из разновидностей экспертизы, обладающую особыми признаками, описанными в процессуальном законодательстве.

Так, И.В. Бутенко считает, что судебно-бухгалтерская экспертиза – это процессуально-правовая форма применения экспертом бухгалтерских знаний в целях получения источника доказательств по уголовным и гражданским делам¹.

По мнению, Т.В. Пащенко, судебно-бухгалтерская экспертиза представляет собой процессуальное действие, направленное на проведение экспертом-бухгалтером исследования и дачу заключения по поставленным вопросам, касающимся специальных познаний в бухгалтерском учете².

Судебно-бухгалтерская экспертиза является важным средством собирания доказательств по уголовным и гражданским делам. Знание ее сущности и порядка назначения является одним

¹ Бутенко И.В. Особенности судебно-бухгалтерской экспертизы операций, связанных с трудовыми отношениями // Научные записки ОрелГИЭТ. 2013. № 2(8).

² Пащенко Т.В., Шешукова Т.Г. Развитие теории и практики бухгалтерской экспертизы: монография / Перм. гос. ун-т. Пермь, 2015. 170 с.

из условий успешного решения стоящих перед правоохранительными органами задач. Вместе с тем, установление объективной истины по делу путем использования судебно-бухгалтерской экспертизы является одной из процессуальных гарантий, обеспечивающих защиту интересов государства и каждого гражданина.

Судебно-бухгалтерская экспертиза это процессуальное действие лица, обладающего специальными учетно-экономическими познаниями по разрешению вопросов, поставленным перед ним следователем или судом с целью установления обстоятельств, имеющих существенное значение для правильного решения дела.

Правовой основой государственной судебно-экспертной деятельности являются: Федеральный закон от 31.05.2001 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» (далее – Закон № 73-ФЗ)¹, ГПК РФ, АПК РФ, УПК РФ, Кодекс РФ об административных правонарушениях, Таможенный, Налоговый кодексы РФ, другие федеральные законы, а также нормативно-правовые акты федеральных органов исполнительной власти, регулирующие организацию и производство судебной экспертизы.

Судебно-экспертная деятельность направлена, прежде всего, на оказание содействия судам, судьям, органам дознания, лицам, производящим дознание, следователям и прокурорам в установлении обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу, посредством разрешения вопросов, требующих специальных знаний в области науки, техники, искусства или ремесла.

Государственные судебно-экспертные учреждения, действуют в системе исполнительной власти Российской Федерации и созданы для обеспечения исполнения полномочий судов, судей, органов дознания, лиц, производящих дознание, следователей и прокуроров посредством организации и производства экспертизы. Судебно-бухгалтерские экспертизы наиболее часто проводятся подразделениями НИЛСЭ Минюста РФ, ЭКЦ МВД РФ, отделениями судебно-бухгалтерских экспертиз ЭКУ УВД. Данные государственные судебно-

¹ Рос. газ. 2001. 5 июня.

экспертные учреждения в обязательном порядке производят экспертизы для правоохранительных органов. В случае невозможности производства экспертизы в государственном судебно-экспертном учреждении, обслуживающем указанную территорию (в связи с отсутствием эксперта конкретной специальности, необходимой материально-технической базы либо специальных условий для проведения исследований), экспертиза для органов дознания, органов предварительного следствия и судов может быть произведена государственными экспертными учреждениями, обслуживающими другие территории.

Деятельность государственных судебно-экспертных учреждений по организации и производству экспертизы для других государств осуществляется в соответствии с международными договорами РФ.

Проанализировав понятие судебно-бухгалтерской экспертизы можно выделить ряд основных ее признаков.

Во-первых, судебно-бухгалтерская экспертиза представляет собой процессуальное действие, регламентированное нормами уголовно-процессуального и гражданско-процессуального законодательства, что подтверждает широту применения данного вида экспертиз. Следует отметить, что она занимает особое место в ряду родственных дисциплин: бухгалтерского учета, аудита, ревизии, анализа хозяйственной деятельности.

Во-вторых, данный вид экспертиз осуществляется уполномоченным на то субъектом, а именно, экспертом-бухгалтером, обладающим специальными познаниями в области экономики и бухгалтерского учета.

В-третьих, целью проведения судебно-бухгалтерской экспертизы является получение информации об источнике доказательств по делу, основанное на исследовании документальных следов того или иного преступления.

В-четвертых, результатом проведения судебно-бухгалтерской экспертизы является информация, необходимая для раскрытия и расследования преступления, оформленная в виде заключения эксперта-бухгалтера.

Таким образом, проанализировав признаки судебно-бухгалтерской экспертизы, можно сделать вывод о том, что под

судебно-бухгалтерской экспертизой понимается одна из разновидностей экспертиз, представляющей собой процессуальное действие, проводимое экспертом-бухгалтером путем исследования документальных данных в целях формирования доказательственной базы по уголовным и гражданским делам.

Важно отметить, что целью судебно-бухгалтерской экспертизы заключается, прежде всего, установление суммы материального ущерба, недостачи, излишка, а также нарушений правил ведения бухгалтерского учета и отчетности, которые способны нанести материальный ущерб экономическому субъекту¹.

Хозяйственные операции выступают в качестве предмета судебно-бухгалтерской экспертизы. Они находят свое отражение в бухгалтерских документах и ученом регистре и являются объектом судебного разбирательства, относительно которых эксперт-бухгалтер дает заключение.

Предмет судебно-бухгалтерской экспертизы конкретизируется объектами, которые детализируют параметры исследования и определяют их характеристику. Ее объектами являются вещественные (станки, оборудование, инструменты и т.д.), документальные (акты ревизий, первичные учетные документы, учетные регистры, отчетность) и другие доказательства, а также протоколы следствия, судебного и арбитражного рассмотрения, в которых зафиксированы исследуемые обстоятельства дела.

Объекты рассматриваемой судебно-бухгалтерской экспертизы могут быть классифицированы на общие и специальные.

К общим объектам исследования эксперта-бухгалтера относятся: первичные и сводные бухгалтерские документы; материалы инвентаризации; документы бухгалтерского оформления (бухгалтерские проводки, накопительные ведомости), записи в регистрах аналитического и синтетического учетов; документы и записи оперативного и неофициального учетов.

¹ Алибеков Ш.И. Судебно-бухгалтерская экспертиза. М.: Издательский дом «Юстицинформ», 2006. 144 с.

Специальными объектами исследования могут являться: акты документальной ревизии, заключения экспертов в других областях знаний; протоколы изъятия документов и постановления о приобщении их к делу; протоколы иных процессуальных действий (допросов, очных ставок, обысков и выемок).

Объектами судебно-бухгалтерской экспертизы является также качество проведенной ревизии хозяйственных операций, которые стали объектами расследования правоохранительных органов; достоверность информации, представленной на исследование экспертизы; соответствие хозяйственных операций действующему законодательству; размер причиненного ущерба сторонами, которые принимали участие в юридических правоотношениях; методология бухгалтерского учета и отчетности¹.

Таким образом, объектом исследования судебно-бухгалтерской экспертизы выступает документация, отображающая финансово-экономическую деятельность экономического субъекта. Таким образом, данная документация подразделяется на следующие группы:

- 1) первичные учетные документы;
- 2) регистры бухгалтерского учета;
- 3) бухгалтерская отчетность.

Среди первичных учетных документов, в первую очередь, особого внимания заслуживают всевозможные черновые записи, акты сдачи-приемки, кассовые приходные и расходные ордера, накладные, товарные чеки, счета фактуры и т.д.

К регистрам бухгалтерского учета относят бухгалтерские документы, основным назначением которых является регистрация и систематизация информации, содержащейся в первичных учетных документах. Примером регистров бухгалтерского учета может послужить оборотно-сальдовая ведомость, в которой за определенный период по каждому синтетическому счету приводится информация об остатке на начало периода, оборотах за период и сальдо на конец периода.

¹ Подробнее см.: Белуха Н.Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза. М.,1993. С. 36–39.

Таким образом, указанные регистры являются основой бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерская отчетность представляет собой систему расчетных показателей отражающих фактическое положение дел на предприятии, а также итоги его хозяйственной деятельности. В качестве документов бухгалтерской отчетности, как правило, выступают бухгалтерский баланс, а также различные виды отчетов, касающихся движения денежных средств, прибыли и убытков.

Важно отметить, что информация, отраженная на вышеуказанных носителях выступает в качестве доказательственной базы по преступлениям в сфере экономики и налогообложения и носит определяющее значение.

Являясь одним из важнейших источников доказательств прямого и косвенного характера, документы помогают выявить лиц, совершивших те или иные противоправные действия, установить обстоятельства, подлежащие доказыванию¹.

Задачей экспертной деятельности является использование эффективных методов и методик с применением информационных технологий, соответствующих современному уровню развития науки и техники, с целью выявления, раскрытия, качественного документирования, расследования, доказывания и предупреждения преступлений экономической направленности.

Экспертная деятельность вообще и судебно-экономическая в частности являются собой один из решающих факторов реализации научно-технических возможностей общества в судебном производстве по делам экономической направленности.

Разработка современных научных методов и методик экспертного экономического исследования должна обязательно учитывать возможность их адаптации и последующего внедрения в практику деятельности правоохранительных структур.

Под методом судебно-бухгалтерской экспертизы принято понимать всю совокупность способов и приемов, применяемых

¹ Лукьянчикова С.А., Ковальчук К.В. К вопросу об общих положениях судебно-бухгалтерской экспертизы // Современное уголовно-процессуальное право России: сборник материалов международной научно-практической конференции. Орел, 2017.

экспертом-бухгалтером при исследовании тех или иных финансовых документов. Важно отметить, что выбор метода исследования зависит от вида совершенного преступления, а также состояния бухгалтерского учета на предприятии.

Методы судебно-бухгалтерской экспертизы составляют совокупность общенаучных и конкретных приемов. Выделяют две группы методов, используемых экспертами-бухгалтерами в ходе исследования, следующим образом:

1) общенаучные методы исследования;
2) частные (специальные) методы исследования, подразделяемые на две подгруппы в зависимости от способа осуществления:

– методы исследования документов (документальной проверки);

– расчетные (расчетно-аналитические) методы¹.

Анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, абстрагирование, конкретизация и моделирование входят в систему общенаучных методических приемов.

Конкретные методические приемы, в свою очередь, подразделяются на расчетно-аналитические (экономический анализ, статистические расчеты),

документальные (информационное моделирование, экспертизы различных видов), обобщение и реализация результатов экспертизы (группировка выявленных недостатков по периодам).

Общая методология экспертизы включает ряд базовых понятий.

Анализ – вид исследования, который заключается в разложении на составные части объекта судебно-бухгалтерской экспертизы, изучении их признаков и свойств.

Синтез – прием экспертного исследования объекта судебно-бухгалтерской экспертизы, который заключается в изучении объекта в виде единства его структурных элементов.

¹ Пашенко Т.В. Подходы к классификации методов судебно-бухгалтерской экспертизы и их выбору при проведении экспертного исследования // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов: сб. науч. тр. / под общ. ред. Т.Г. Шешуковой; Перм. гос. нац. исслед. ун-т. Пермь, 2012. С. 149–163.

Индукция – изучение в процессе судебно-бухгалтерской экспертизы, которое идет по пути «от частного к общему», т.е. изучение части характеристик объекта (например, сумму недостачи определяют по данным на каждую дату года ежемесячно).

Дедукция – метод, противоположный индукции, заключающийся в изучении в процессе судебно-бухгалтерской экспертизы общей характеристики объекта, а потом его составных частей т.е. исследование объекта «от общего к частному» (например, объем порчи консервов – в общем и вина ответственных лиц – отдельно каждого).

К общим методам научного познания относят также аналогию – изучение одних объектов судебно-бухгалтерской экспертизы на основе сходства с другими. Например, по лимонной кислоте выявлена недостача, а по уксусу – излишки. Здесь эксперт может, пользуясь методом аналогии, сделать вывод о неправомерности выводов ревизора относительно взыскания стоимости недостачи кислоты. То же самое может быть и по другим однотипным материалам.

Моделирование – построение количественной модели объекта судебно-бухгалтерской экспертизы, анализ которой в различных обстоятельствах может заменить в известных пределах изучение будущих последствий или результатов. Например, при изучении причины убытков изучают информацию о его результатах.

Абстрагирование – отделение определенной части объекта от целого и ее последующее изучение с целью выявления закономерности по другим объектам. Например, небрежный прием зерна как основная причина недостачи кормов, семян и т.п.

Конкретизация – это метод, противоположный абстрагированию, т.е. всестороннее исследование состояния объектов судебно-бухгалтерской экспертизы. Например, экспертиза устанавливает конкретных материально-ответственных лиц и сумму причиненного ими ущерба.

Системный анализ – это изучения объектов судебно-бухгалтерской экспертизы в совокупности всех элементов и факторов, которые обусловили данный факт (установление причинных связей причиненного ущерба).

Функционально-стоимостный анализ – включает изучение объектов судебно-бухгалтерской экспертизы, например, полной технологической системы производства со стоимостной оценкой каждой составной части от подготовки производства до реализации продукции.

Специфические методы и собственные эмпирические приемы судебно-бухгалтерской экспертизы возникли в процессе обобщения практики бухгалтерского учета, анализа финансово-хозяйственной деятельности, развития правоповедения и собственно развития экспертизы.

Конкретные собственные эмпирические методические приемы судебно-бухгалтерской экспертизы можно рассматривать в разрезе определенных групп, в частности: расчетно-аналитические, документальные, обобщения и реализации результатов экспертизы.

Группа расчетно-аналитических методических приемов судебно-бухгалтерской экспертизы включает экономический анализ, статистические расчеты и экономико-математические методы.

Экономический анализ – система приемов экспертного исследования, которые используются для раскрытия причинных связей, обусловивших конфликтные ситуации и ставших объектами расследования.

Статистические расчеты – приемы определения количественных и качественных параметров исследуемых хозяйственных процессов и явлений, которые не содержат начальную экономическую информацию.

Экономико-математические методы – методические приемы установления тесноты взаимосвязи факторов, определение которых является невозможным с помощью других приемов экспертизы.

Следующая группа – документальные методические приемы, которая включает информационное моделирование, экспертизы разных видов, нормативно-правовое регулирование, исследование учетных документов.

Суть информационного моделирования состоит в сборе совокупности информации об объекте судебно-бухгалтерской

экспертизы (документы, магнитные диски, нормативные акты, регистры, отчетность).

Экспертизы разных видов – это товарные, технические, санитарные и т.п.

Нормативно-правовое регулирование – соответствие объекта судебно-бухгалтерской экспертизы законам и иным нормативным правовым актам.

Исследование первичных учетных документов – это изучение достоверности, целесообразности и обоснованности, зафиксированных в них хозяйственных операций (формальная проверка документов, проверка их на соответствие установленным правилам составления и заполнения, встречная проверка с другими документами и т.п.).

Группа методических приемов обобщения и реализации результатов экспертизы включает группировку недостатков по периодам возникновения, аналитическую группировку, систематизированное изложение результатов экспертизы в выводах эксперта, реализацию результатов экспертизы.

В экспертной и юридической практике широко используются методы документальной проверки хозяйственных операций различных экономических субъектов. Данная группа методов помогает проверяющему лицу выявить финансовые нарушения и признаки противоправных деяний путем изучения документального оформления одной или нескольких хозяйственных операций¹.

К методам документальной проверки относят:

- методы исследования отдельного документа
- методы исследования взаимосвязанных документов.

В зависимости от объекта судебно-бухгалтерской экспертизы и характера искажений в учетной информации делается выбор в пользу того или иного метода.

Все указанные методы и приемы применяются в судебно-бухгалтерской экспертизе с помощью определенных процедур.

¹ Дубоносов Е.С. Методы документальной и фактической проверки в практике налоговых, ревизионных и правоохранительных органов [Электронный ресурс] // Налоговый учет для бухгалтера. 2005. № 11. Доступ из справочно-правовой системы «Консультант Плюс».

Кроме того, важно отметить, что основной целью судебно-бухгалтерской экспертизы является, прежде всего, оказание содействия правоохранительным органам в вопросе установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по уголовному делу о преступлениях экономической направленности специально уполномоченным на то лицом – экспертом-бухгалтером.

Как и любой вид экспертиз, судебно-бухгалтерская экспертиза имеет четко определенные задачи, которые объединены в группы по определенным признакам. Так, выделяют следующие группы задач судебно-бухгалтерской экспертизы.

Все задачи судебно-бухгалтерской экспертизы можно дифференцировать на три группы.

К первой группе задач относятся вопросы установления обоснованности оприходования и списания товарно-материальных ценностей и денежных средств. Среди них можно выделить следующие: установление факта и размера недостачи или излишков товарно-материальных ценностей, денежных средств, а также времени и места ее возникновения, проверка законности списания сырья, материалов, готовой продукции и товаров.

Вторая группа задач отражает правильность ведения бухгалтерского учета и отчетности, а также выражает соответствие отраженных в бухгалтерских документах хозяйственных операций требованиям действующего законодательства, размер материального ущерба, причиненного должностными или иными лицами в результате совершения преступления, анализ недостатков в системе бухгалтерского учета и отчетности.

В третьей группе задач отражается круг лиц, в ведении которых находились товарно-материальные ценности и денежные средства, а также лиц, ответственных за нарушение правил учета и контроля. Прежде всего, к данной категории относятся лица, несущие полную материальную ответственность за нарушение правил бухгалтерского учета, ненадлежащее исполнение

профессиональных обязанностей, а также за совершение тех или иных противоправных действий в сфере бухгалтерского учета¹.

С помощью судебно-бухгалтерской экспертизы в следственной и судебной практике решаются следующие основные задачи:

1. Проверка и установление факта и размера недостачи или излишков товарно-материальных ценностей, денежных средств, а также времени и места возникновения недостачи. Определяя период и место образования недостачи или излишков, эксперт-бухгалтер может определить и материально-ответственное лицо за ценности на данном предприятии, что имеет большое значение для правильного разрешения уголовного или гражданского дела.

В ряде случаев размер недостачи товаров на складе или в магазине, установленный проведенной документальной ревизией, может быть изменен экспертом-бухгалтером в результате экспертного исследования. Эксперт-бухгалтер может уточнить время образования недостач и излишков, их состав, а в отдельных случаях – место их возникновения. Последнее возможно в случае когда, например, недостающие в кладовой столовой продукты списаны по подложной накладной на буфет, где и образовалась их недостача. Путем анализа документальных данных буфета и кладовой эксперт-бухгалтер может установить, что в действительности недостача была не в буфете, а в кладовой.

2. Проверка и определение размера материального ущерба, причиненного должностными и иными лицами в результате совершённых нарушений и злоупотреблений. Обычно злоупотребления на предприятиях приводят к материальному ущербу, выражающемуся в потере средств, в неполных взносах платежей в бюджет и т.п. Размер материального ущерба, его характер, организацию, которой он причинен, устанавливает эксперт-бухгалтер путем исследования отдельных хозяйственных операций.

3. Проверка документальной обоснованности списания сырья, материалов, готовой продукции и товаров. При этом может быть выявлено списание на производство сырья и

¹ Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия: учебник и практикум для академического бакалавриата. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Издательство Юрайт, 2016. 435 с. Серия: Бакалавр. Академический курс.

материалов, в действительности похищенных со складов. Эксперт-бухгалтер определит это путем исследований операций производства, случая отпуска готовой продукции не по назначению, указанному в документах поставщика, анализа документов у получателя.

4. Определение случаев нарушения финансовой дисциплины. К подобным нарушениям финансовой дисциплины, по существу которых эксперт может дать заключение, относятся: перерасход фонда заработной платы и сметных ассигнований, неправильное использование банковских ссуд, неправильное исчисление налогов, нарушения кассовой дисциплины и т.п.

5. Проверка и определение факта совершения хозяйственной операции, не получившей должного отражения в данных бухгалтерского учета. Так, экспертом-бухгалтером может быть установлен отпуск со склада товарно-материальных ценностей больше, чем указано в накладной.

6. Определение и анализ недостатков в системе бухгалтерского учета и отчетности. В ряде случаев обвиняемые – материально ответственные лица дают объяснения о том, что инкриминируемые им недостачи товарно-материальных ценностей или денежных средств нереальны и образовались в результате ошибок в учете. Эксперт-бухгалтер должен проверить объяснения и установить действительные размеры недостач, с одной стороны, и состояние бухгалтерского учёта – с другой. Так как нарушения правил бухгалтерского учета и отчетности нередко способствуют совершению злоупотреблений и вуалированию их последствий, то выявление подобных нарушений – одна из важнейших задач эксперта-бухгалтера.

7. Определение правильности (или ошибочности) методики проведения документальной ревизии и выявление недостатков при осуществлении предварительного, текущего и последующего финансового контроля.

Как правило, у следователей, осуществляющих расследование преступлений экономической направленности, зачастую возникают сомнения относительно того, какую экономическую экспертизу назначить и кому поручить её производство. Содержание специальных знаний эксперта-экономиста отличается достаточно широким кругом знаний в

области бухгалтерского, финансового, управленческого, налогового учёта, налогов и налогообложения, финансового анализа и т.д.

В условиях постоянно меняющейся экономической и внешнеполитической обстановки наблюдается тенденция роста новых видов правонарушений и злоупотреблений в сфере экономики, что обуславливает необходимость быстрого оперативного реагирования правоохранительных органов на угрозы безопасности граждан, общества и государства в целом.

Экономическая безопасность является основой национальной безопасности и определяет перспективы социально-экономического, политического и культурного развития России. В настоящее время ее обеспечение приобретает большое значение в развитии международных экономических отношений и формировании единого экономического пространства. В современных условиях противоправные действия в сфере экономики с применением знаний в области бухгалтерского учета совершаются различными способами.

Данная категория правонарушений является трудно доказуемой, так как совершается злоумышленниками, обладающими специальными знаниями в сфере бухгалтерского учета, налогообложения и контроля, что значительно затрудняет выявление и раскрытие данных правонарушений и злоупотреблений сотрудниками правоохранительных органов.

Из-за недостаточных профессиональных навыков оперативные работники не всегда могут своевременно выявить такие действия и собрать необходимые доказательства с установлением круга подозреваемых лиц. Все это свидетельствует о том, что при выявлении и расследовании противоправных действий экономической направленности необходимо развивать документальные методы бухгалтерской экспертизы, привлекать экспертов-бухгалтеров, обладающих специальными знаниями в названных сферах профессиональной деятельности.

Многие экономические правонарушения остаются необнаруженными из-за недостаточной теоретической разработанности отдельных положений, касающихся методических особенностей работы с документами – носителями

информации о противоправных действиях. В частности, сложившиеся обстоятельства как научно-методического, так и практического характера требуют введения в научный оборот понятия «документальные методы бухгалтерской экспертизы», а также разработки классификации специальных документальных методов, используемых в экспертной практике.

С точки зрения правоохранительной практики бухгалтерский документ является одним из важнейших материальных либо электронных носителей информации о способе, исполнителях, месте и времени совершения противоправных действий экономического характера, а также о размере материального ущерба, нанесенного в ходе неправомерной деятельности.

Документы бухгалтерского учета часто используются при расследовании некоторых категорий уголовных дел, выступая в качестве доказательств, в первую очередь – в части неправомерных действий в экономической сфере. Предметами экспертного исследования могут служить сведения, которые содержатся в бухгалтерских документах, что может послужить основанием для возбуждения уголовного дела. Являясь одним из важных источников доказательств прямого и косвенного характера, они помогают выявить лиц, совершивших противоправные действия, установить обстоятельства, подлежащие доказыванию.

Бухгалтерские документы, приобретая статус вещественных доказательств, являются важными носителями информации о характере совершения противоправного действия; хозяйственном периоде, связанном с правонарушением; сумме, полученной в результате корыстных деяний. Эффективность работы эксперта-бухгалтера во многом зависит и от правильности выбора метода и соблюдения порядка работы с данными документами, а также их первичного и последующего анализа.

Нарушения законности нередко скрываются за визуально правильно оформленными документами. В связи с этим повышается значение экспертизы бухгалтерских документов, их предварительного исследования не только для выявления экономических противоправных действий, но и для

профилактики правонарушений и злоупотреблений в финансово-хозяйственной деятельности.

В современной экономической и юридической литературе отсутствует единая классификация документальных методов в экспертном бухгалтерском исследовании. Методы документального анализа в судебной бухгалтерии и экономико-криминалистическом анализе делятся на следующие группы:

- экспертиза отдельного взятого документа;
- экспертиза документов, которые отражают аналогичные факты хозяйственной жизни;
- исследование документов, которые отражают один или несколько фактов хозяйственной жизни, взаимосвязанных между собой.

В ходе экспертного бухгалтерского исследования можно обнаружить негативные факты экономической деятельности, которые проявляются в виде несоответствий документальных данных. Чтобы выявить видовые документальные несоответствия, используют конкретизирующие приемы анализа данных, а также отдельные методы, помогающие выявлять экономические правонарушения.

Определения и группировки методов работы с документами, имеющиеся в современных изданиях и публикациях, не в полной мере охватывают разнообразие существующих противоправных действий в сфере экономики. Необходимость введения в научный оборот понятия «документальные методы бухгалтерской экспертизы» определяется следующими причинами:

- совершенствованием способов сокрытия противоправных действий экономического характера в системе бухгалтерской документации;
- отсутствием единого научного подхода к формулированию понятия «документальные методы»;
- наличием современных тенденций разделения методов исследования документов, используемых в ревизионной практике, аудите, налоговом контроле;
- расширением сфер практического применения документальных методов финансового контроля.

При введении в научный оборот понятия «документальные методы бухгалтерской экспертизы» прежде всего, на наш взгляд, следует определиться в названии рассматриваемой категории (метод, способ, прием).

Правильная группировка методов работы с бухгалтерскими документами по качественным признакам помогает наиболее полно и объективно выявлять и доказывать факты нарушения законности экономической направленности.

При применении метода исследования соответствия совершенных операций действующим требованиям анализируются по документам совершенные экономическим субъектом факты хозяйственной жизни на предмет их законности, целесообразности и экономической эффективности.

Метод формальной проверки документов применяется с осуществлением двух последовательных этапов:

1) на начальном этапе исследования документа тщательно изучаются форма и реквизиты документа, а также возможные причины выявленных нарушений и определяется их взаимосвязь с противоправными действиями;

2) на следующем этапе формальной проверки выявляют круг должностных лиц, допустивших отклонения в оформлении документа.

Метод изучения документов на предмет подлинности с анализом их реквизитов и содержания чаще всего используется при проведении комплексных криминалистических и бухгалтерских экспертиз.

Диагностирующие документальные методы бухгалтерской экспертизы исследование соответствия совершенных операций действующим требованиям метод формальной проверки документов изучение документов на предмет подлинности с анализом их реквизитов и содержания исследование выполнения правил оформления документов и их составления реквизитов документов (подписи, печать и др.), а также специфика их составления.

Нарушение правил оформления и составления документов может быть связано с подлогом. В таких случаях необходимо исследование с использованием специального инструментария, при помощи которого можно по ряду признаков выявить факты

подлога, сопоставляя исследуемый документ с другими (аналогичными) или копиями.

Общей чертой блока диагностирующих методов является их поисковая значимость при выполнении контрольных действий, проверок, экспертиз. С их помощью можно выявить сомнительные документы, подвергаемые в последующем более всесторонней проверке и анализу.

Второй блок предлагается обозначить как конкретизирующие методы. К ним можно отнести следующие: встречная проверка документов; сравнение документов, отражающих взаимосвязанные факты хозяйственной жизни; выявление объективной возможности совершения хозяйственного факта; сравнение первичных и внеучетных документов; сопоставление оправдательных документов с распорядительными.

Конкретизирующие документальные методы бухгалтерской экспертизы метод встречной проверки документов сравнение документов, отражающих взаимосвязанные операции выявление объективной возможности совершения хозяйственной операции метод сравнения первичных и внеучетных документов сопоставление оправдательных документов с распорядительными.

С помощью встречной проверки можно выявить злоупотребления, скрываемые путем исправления отдельных экземпляров документов, а также составления бестоварных документов.

Произошедшие в последнее время изменения в социально-политической, экономической и правовой сферах нашего государства и на международной арене способствовали не только количественному, но и «качественному» росту преступной экономической деятельности, что также проявилось в проникновении организованной и профессиональной преступности в наиболее активных формах в различные государственные структуры, отдельные сферы социальной жизни.

Такие проявления не только представляют реальную угрозу для развития страны, но и наносят значительный ущерб экономической безопасности государства. Все это вызвало

появление новых разновидностей противоправных действий экономического характера, использование злоумышленниками модифицированных способов не только совершения, но и сокрытия преступных действий с использованием самых новейших технологий и современных технических средств для достижения своих целей.

Наблюдается повышенная техническая вооруженность преступников, их оснащенность и мобильность. Усложнились также экспертные задачи, которые требуют повышения эффективности, детального анализа форм организации, выявления преимуществ и недостатков экспертной деятельности. Задачей экспертной деятельности является использование эффективных методов и методик с применением информационных технологий, соответствующих современному уровню развития науки и техники, с целью выявления, раскрытия, качественного документирования, расследования, доказывания и предупреждения преступлений экономической направленности.

Экспертная деятельность вообще и судебно-экономическая в частности являются собой один из решающих факторов реализации научно-технических возможностей общества в судебном производстве по делам экономической направленности. Поэтому системный анализ и методическое обеспечение названной деятельности являются насущной задачей в сфере обеспечения экономической безопасности нашей страны, одним из путей создания нового импульса в укреплении национальной безопасности.

В различных регионах страны структура экономической преступности существенно отличается. Поэтому различается и методическое обеспечение экспертных экономических исследований, проводимых по заданию региональных правоохранительных органов. В связи с этим ученым предлагается право инициировать наиболее важные направления исследований в соответствии с потребностями экспертной практики, а также самостоятельно разрабатывать научные основы и методики выявления и доказывания противоправных действий в сфере экономики.

Большое воздействие на процесс развития организационно-методических основ судебно-экономической экспертной деятельности оказывают факторы, связанные с увеличением масштабов и уровня производственных отношений и маркетинговых задач. В нынешних условиях в связи с крупнообъемностью производства и концентрацией торговли в руках ограниченного числа собственников проблемы качественного осуществления экспертной экономической работы, выходят на первый план.

Разработка современных научных методов и методик экспертного экономического исследования должна обязательно учитывать возможность их адаптации и последующего внедрения в практику деятельности правоохранительных структур.

Существующие реалии, связанные с процессом методологического и методического сопровождения экспертных экономических исследований, требуют дополнительных финансовых вложений, технического обеспечения, компьютерно-программного сопровождения, подготовки квалифицированных специалистов. С учетом экспертного обеспечения при расследовании и доказывании отдельных видов экономических преступлений (криминальные банкротства, мошенничество, легализация преступных доходов, налоговые преступления и др.) при проведении экономических экспертиз возникает необходимость применения выборки документов и показателей.

В практике проведения бухгалтерских экспертиз и методическом обеспечении экспертного бухгалтерского исследования все чаще происходят процессы заимствования и адаптации применяемых приемов и способов проверочных действий, используемых в аудите и ревизионной работе. Подобная ситуация возникла и с аудиторской выборкой, необходимость применения которой при производстве бухгалтерской экспертизы, на наш взгляд, обусловлена:

- расширением диапазона противоправных действий экономической направленности, при доказывании которых возникает необходимость в назначении бухгалтерской экспертизы;

- усложнением задач, стоящих перед экспертом-бухгалтером, исходя из вопросов, поставленных на решение бухгалтерской экспертизы уполномоченными органами;
- необходимостью исследования данных бухгалтерского учета и отчетности за определенные отчетные периоды;
- возникновением потребности и расширением возможностей применения элементов экономико-криминалистического анализа в экспертной практике;
- акцентированием внимания органов, уполномоченных назначать бухгалтерскую экспертизу, на повышении роли и значения поисковой работы эксперта-бухгалтера.

В связи с названными причинами возникает проблема формирования понятия выборки в качестве документального метода бухгалтерской экспертизы, методического обеспечения использования приемов и способов выборки при осуществлении экспертного бухгалтерского исследования. При условии правильного формирования выборки можно обеспечить полноту отражения фактов хозяйственной жизни.

В настоящее время существует множество различных определений понятия «аудиторская выборка».

Выборка как применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности Международный стандарт аудита 530 аудиторскую выборку представляет как применение аудиторских процедур менее чем к 100 % значимых для аудита элементов совокупности таким образом, чтобы каждый элемент совокупности имел вероятность попасть в выборку, что предоставит аудитору достаточные основания для формирования выводов обо всей совокупности.

Ж.А. Морозова под аудиторской выборкой понимает определенную совокупность проверенных документов аудируемого лица. Выборка как определенная совокупность документов по результатам исследования П.Н. Майданевич под выборочной проверкой рассматривает совокупность единиц по результатам исследования отдельной её части. При этом аудитор должен внимательно формировать выборку с учетом целей аудита, совокупности данных и объема выборки.

Анализ приведенных определений и изучение статистических и фактологических материалов производства

экспертных бухгалтерских исследований позволили автору обосновать недостаточность терминологической определенности категории «выборка», применяемой также в ревизионной, аудиторской, налоговой практике.

Все это определило необходимость введения в научный оборот понятия «экспертная выборка», понимаемая автором, как применение экспертных процедур не ко всей совокупности исследуемых документов бухгалтерского учета, внеучетных документов и документов неофициального учета при производстве бухгалтерской экспертизы.

Выборочные методы по сравнению со сплошными проверками имеют неоспоримые преимущества: оптимизация экспертной работы, сокращение временных затрат на производство экспертизы и ее трудоемкости, оперативность выполнения экспертных задач, повышение качества полученных доказательств и др.

Практическая значимость выборки заключается в обосновании и разработке современных подходов к организации и проведению данного вида исследования. Разработка методик применения выборочных приемов исследования имеет особую актуальность в связи с поэтапным реформированием бухгалтерского учета в стране и принятием 06.12.2011 Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Названные обстоятельства требуют радикального пересмотра и совершенствования основ не только судебно-бухгалтерской экспертизы, но и всех направлений государственного финансового контроля в комплексе.

Формирование выборки при проведении бухгалтерской экспертизы связано с необходимостью и возможностью получения требуемой оперативно-поисковой и доказательственной информации одним из наиболее экономичных способов.

Основной причиной обращения к выборочному исследованию является объемность элементов исследования и необходимость в сборе первичной информации. В научных работах, которые посвящены методическим проблемам производства экспертизы в системе бухгалтерского учета, зачастую поднимались проблемы, связанные с разработкой

определенных направлений экспертной экономической работы (бюджетная сфера, строительство и т.п.) или каких-либо отдельных видов противоправной экономической деятельности (налоговые преступления, легализация преступных доходов, криминальные банкротства и др.). На практике также происходит определенная специализация экспертов-экономистов.

Однако нередко случаи, когда в процессе исследования одному эксперту-экономисту может быть поставлен весь комплекс вопросов, связанных с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта. В таких ситуациях эксперту в каждом конкретном случае требуется охватить и проанализировать учетные и отчетные данные исследуемой организации за определенный период времени с поправкой на меняющиеся приемы сокрытия противоправных действий.

В связи с этим возникает необходимость исследования специфики учетной политики исследуемого экономического субъекта с позиций организации и применения действующей системы учета как в целом в организации, так и применительно к отдельным фактам хозяйственной жизни, ставшим объектом экспертного бухгалтерского исследования. В подобных условиях проблема методического обеспечения экспертной бухгалтерской работы выходит на новый уровень и требует разработки специальных современных и адаптивных методов осуществления экспертных бухгалтерских исследований с помощью выборки документов или значительных по объему информации совокупностей в более короткие сроки.

Опираясь на ранее разработанные в аудите методические основы с учетом потребностей экспертной бухгалтерской деятельности и практической ситуации в деятельности экспертно-криминалистических подразделений, нами предлагаются модифицированные методы построения выборки, разработанные с учетом анализа практических материалов производства судебно-бухгалтерских экспертиз по делам экономической направленности.

Подготовленные методы ориентированы на осуществление исследований по поручению правоохранительных органов и связаны с формированием доказательственной базы по экономическим преступлениям, а также адаптированы к

проведению оперативно-поисковых мероприятий по данной категории противоправных действий применительно к действующей нормативно-правовой базе и современным экономическим условиям.

Предлагаемые методы построения выборки при проведении экспертизы должны быть рассчитаны на надежную возможность сбора достоверной информации и повышение эффективности проверки при производстве экспертизы. Прежде чем перейти к методам построения выборки при проведении экспертизы, остановимся на этапах выборочной проверки.

Каждый процесс проведения выборочного метода при бухгалтерской экспертизе предлагается рассматривать в составе следующих этапов:

- 1) определение целей и задач выборки в соответствии с материалами дела и поставленными на решение эксперта-бухгалтера вопросами;
- 2) конкретизация задания на производство экспертизы и анализ объектов, представленных для исследования, на предмет возможности проведения выборки;
- 3) уточнение объема выборки;
- 4) выявление критериев возможных отклонений и согласование их с органом (лицом), назначившим экспертизу;
- 5) выделение генеральной совокупности экспертной выборки;
- 6) определение метода отбора выборки;
- 7) расчет параметров (объема) выборки;
- 8) получение (построение) выборки;
- 9) выявление обнаруженных отклонений с последующим анализом;
- 10) выполнение экспертных процедур в отношении элементов выборки, отобранных в ходе исследования;
- 11) анализ результатов, полученных в процессе исследования с распространением их на генеральную совокупность;
- 12) документирование выборочной проверки;
- 13) оценка результатов и формулирование выводов по экспертной выборке;

14) отражение результатов экспертной выборки в заключении эксперта-бухгалтера.

Первое, с чего целесообразно начать подготовку к выборочному исследованию определенного участка учетного процесса – это определение целей и задач выборки, которые нужно решить эксперту в рамках всей экспертизы в соответствии с материалами дела и поставленными перед экспертом-бухгалтером вопросами уполномоченными органами. На поставленные задачи влияют особенности отдельных исследуемых объектов и общая цель выборки в бухгалтерской экспертизе.

Как показывает практика, к таким задачам относятся работы по выявлению возможных негативных отклонений в учете, наличие фактов подлогов, нарушений и фальсификаций, которые способны оказать существенное влияние на получение экспертом-бухгалтером достоверной информации и формирование экспертного бухгалтерского заключения.

Перед началом проведения экспертной выборки целесообразно выделить критерии выявления отклонений в учетном процессе. Качественное выделение генеральной совокупности имеет важное значение и является одной из основных задач экспертной выборки. При этом мнение эксперта должно формироваться обо всей (генеральной) совокупности в целом.

Выборочное исследование с использованием статистических методов характеризуется применением математического аппарата при расчете формальных статистических результатов. Выделяют следующие особенности данного метода: при статистическом методе выборка формируется случайно из генеральной совокупности; он используется для расчетов и выражения результатов.

Для статистического метода подходит только вероятностный подход. Вероятностные методы основаны на применении случайного отбора, который дает равные шансы для отбора всем элементам генеральной совокупности. Нестатистические методы выборочной проверки предполагают контрольные действия со стороны эксперта.

Оба метода предусматривают получение выборки и оценку результатов. Получение выборки предусматривает решение вопроса о выборе единиц из совокупности. Под оценкой результатов понимаются выводы, основанные на результатах, полученных при проверке. Статистический метод базируется на достаточно сложном математическом аппарате, что затрудняет его применение в практической деятельности.

Для нестатистической оценки более приемлемы невероятностные методы отбора, где эксперт сам решает, какую единицу генеральной совокупности выбрать.

При невероятностном методе целесообразно использовать три подхода в отборе:

- беспорядочный отбор;
- блочный отбор;
- оценочные методы отбора.

Необходимо уделить особое внимание проверке нетипичных операций, которые могут быть неправильно отражены в учете, а также операций, выпадающих из системы контроля, особенно при его полном отсутствии на предприятии. Также тщательной проверке подвергаются операции, аналогичные тем, в отношении которых проводится исследование, и которые послужили основанием для возбуждения дела и назначения бухгалтерской экспертизы.

После выбора метода отбора не менее важным этапом выборочного исследования является определение объема выборки. При использовании нестатистических методов на основе профессионального суждения эксперта-бухгалтера определяется объем выборки.

§ 2.3. Процессуальные и методические особенности назначения судебно-бухгалтерской экспертизы

От своевременного и правильного проведения экспертизы зависит завершение расследования дел в установленные уголовно-процессуальные сроки.

Несмотря на высокий уровень развития экспертной деятельности на сегодняшний день, существуют определенные проблемы в качестве их производства. Среди таковых, прежде всего, выделяют проблемы, связанные с ошибками в формулировке вопросов, выносимых на разрешение эксперта-бухгалтера, а также недостаточным количеством представленных на исследование документов. Часто вопросы, задаваемые эксперту, подразумевают правовую оценку действий фигурантов дела, а также касаются проверки следственных версий, что выходит за область познаний эксперта¹.

Важно отметить, что во взаимодействии между сотрудниками следственных органов и экспертных подразделений также существует ряд проблем, касающихся, прежде всего, в недостаточном уровне познаний у инициаторов исследования. Среди следователей, назначавших подобного рода экспертизы, существует мнение о бесперспективности расследуемого уголовного дела. По этой причине, они часто отзывают постановления о назначении экспертизы в то время, когда экспертом проделан довольно большой объем работы.

Производство судебно-бухгалтерской экспертизы по уголовному делу организуется по инициативе следователя или суда лишь при наличии необходимости специальных познаний в отрасли бухгалтерского учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности, всестороннего и объективного исследования фактических обстоятельств дела. Исходя из обстоятельств конкретного дела, суд самостоятельно решает, существует ли необходимость проведения такого рода экспертизы или нет.

¹ Дрога А.А. Актуальные проблемы производства судебно-бухгалтерских экспертиз на современном этапе расследования преступлений экономической направленности [Электронный ресурс] // Общество и право. 2017. № 1 (59). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-problemy-proizvodstva-sudebno-buhgalterskih-ekspertiz-na-sovremennom-etape-rassledovaniya-prestupleniy-ekonomicheskoy> (дата обращения: 12.10.2018).

Назначение экспертизы может носить как обязательный, так и необязательный характер.

Так, примером обязательного назначения судебно-бухгалтерской экспертизы может послужить ситуация, когда результаты следствия не соответствуют материалам ревизии, а разногласия не представляется возможным устранить путем проведения повторной ревизии или, когда подсудимым оспариваются результаты ревизии по причине того, что ревизор не принял к сведению документы, предъявленные ему обвиняемым¹.

Проведение судебно-бухгалтерской экспертизы предусматривает наличие конкретного лица, обладающего специальными познаниями эксперта, привлекаемого органами следствия и судом для проведения экспертиз. Нормативно участие эксперта предусмотрено во всех видах процесса: уголовном, гражданском, арбитражном и даже в административном в качестве полноценного участника судопроизводства.

Эксперт должен обладать соответствующей квалификацией. В связи с этим, в развитие положений Федерального закона «О государственной судебно-экспертной деятельности в РФ» приказом Минюста России от 23.01.2002 утверждено Положение об аттестации работников на право самостоятельного производства судебной экспертизы в судебно-экспертных учреждениях Минюста России².

Для аттестации образуются Центральная экспертно-квалификационная комиссия в Российском федеральном центре судебной экспертизы при Минюсте России (РЦСЭ) и Зональные комиссии в региональных центрах и центральных лабораториях судебной экспертизы.

Право самостоятельного производства экспертизы присваивается работникам судебно-экспертных учреждений, имеющим высшее профессиональное образование, прошедшим

¹ Комчак С.С., Хисматуллин Р.С. Некоторые аспекты производства судебно-бухгалтерской экспертизы в уголовном процессе [Электронный ресурс] // Вестник ОмГУ. Серия. Право. 2008. № 1. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/nekotorye-aspekty-proizvodstva-sudebno-buhgalterskoj-ekspertizy-v-ugolovnom-protsesse> (дата обращения: 11.10.2018).

² Рос. газ. 2002. 12 февр.

подготовку по конкретной экспертной специальности и обладающим специальными познаниями, необходимыми для производства конкретных родов (видов) судебных экспертиз.

Он должен знать действующее законодательство по вопросам судебной экспертизы, ведомственные нормативные акты, регулирующие экспертную деятельность, теоретические основы судебной экспертизы в целом и конкретного ее рода (вида), современные методы и методики производства экспертиз по своей экспертной специальности и владеть ими.

Право самостоятельного производства экспертизы в системе судебно-экспертных учреждений Минюста России присваивается сроком на пять лет. Через каждые пять лет экспертно-квалификационной комиссией рассматривается вопрос о его продлении.

В юридической литературе под компетенцией обычно понимается совокупность установленных нормативными правовыми актами прав и обязанностей (полномочий) организаций, органов, должностных лиц, уполномоченных осуществлять данную функцию¹.

Для успешного, полного выполнения возлагаемых на эксперта обязанностей процессуальное законодательство наделяет его определенными полномочиями. В процессе производства экспертизы эксперт имеет право:

1) знакомиться с материалами дела, относящимися к предмету экспертизы;

2) ходатайствовать о предоставлении ему дополнительных материалов, если имеющиеся материалы недостаточны для дачи заключения или привлечении к производству экспертизы других экспертов;

3) участвовать с разрешения следователя при производстве допросов и других следственных действий и задавать допрашиваемым лицам вопросы, относящиеся к предмету экспертизы;

4) давать заключения в пределах своей компетенции, в том числе по вопросам, хотя и не поставленным в постановлении о

¹ Тихомиров Л.В., Тихомиров М.Ю. Юридическая энциклопедия / под ред. М.Ю. Тихомирова. М., 1998. С. 526.

назначении экспертизы, но имеющим отношение к предмету экспертного исследования;

5) обжаловать в установленном законом порядке действия и решения следователя, прокурора, суда, ограничивающие его права.

б) отказаться от дачи заключения по вопросам, выходящим за пределы его специальных познаний или если предоставленные материалы недостаточны для дачи заключения.

В соответствии с ФЗ «О государственной экспертной деятельности в РФ», эксперт обязан:

принять к производству порученную ему руководителем соответствующего государственного судебно-экспертного учреждения судебную экспертизу;

провести полное исследование представленных ему объектов и материалов дела, дать обоснованное и объективное заключение по поставленным перед ним вопросам;

составить мотивированное письменное сообщение о невозможности дать заключение и направить данное сообщение в орган или лицу, которое назначило экспертизу, если поставленные вопросы: а) выходят за пределы специальных знаний эксперта; б) объекты исследований и материалы дела непригодны или недостаточны для проведения исследований и дачи заключения и эксперту отказано в их дополнении; в) современный уровень развития науки не позволяет ответить на поставленные вопросы;

не разглашать сведений, ставших ему известными в связи с производством судебной экспертизы, в том числе сведения, которые могут ограничить конституционные права граждан, а также сведений, составляющих государственную, коммерческую или иную охраняемую законом тайну;

обеспечить сохранность представленных объектов исследования и материалов дела.

В соответствии с ч. 4 ст. 57 УПК РФ эксперт-бухгалтер не вправе:

1. Без ведома следователя вести переговоры с участниками уголовного судопроизводства по вопросам, связанным с производством экспертизы.

2. Самостоятельно собирать материалы для экспертного исследования;

3. Проводить без разрешения следователя исследования, могущие повлечь полное или частичное уничтожение объектов либо изменение их внешнего вида или основных свойств.

4. Давать ложные заключения.

5. Разглашать данные предварительного расследования, ставшие известными ему в связи с участием в уголовном деле в качестве эксперта.

Закон предусматривает производство экспертизы на предварительном следствии в экспертном учреждении (чч. 2, 3 ст. 199 УПК РФ) или вне его (ч. 4. ст. 199 УПК РФ). Место проведения экспертизы определяет следователь с учётом мнения эксперта и обстоятельств дела. Независимо от того, где производилась экспертиза, эксперт даёт заключение от своего имени на основании произведенных исследований и несет за данное заключение личную ответственность. При этом он предварительно предупреждается об уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения (ст. 307 УК РФ), за разглашение данных предварительного следствия (ст. 310 УК РФ), о чем у него берется подписка.

Эксперт привлекается к уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения независимо от наступления отрицательного результата и принятия судом заключения в качестве источника доказательств. Ложность заключения может выражаться: в искажении исследования, в неправильном описании признаков исследуемого объекта, в заведомо неправильной оценке установленных при исследовании фактов.

Мотивы дачи экспертом заведомо ложного заключения различны: корыстная заинтересованность, зависть, карьеризм, дружеские и родственные отношения и др.

Если в результате исследования эксперт приходит к неправильному выводу вследствие добросовестного заблуждения, отсутствия практического опыта, некомпетентности, несовершенства используемой экспертной

методики, то в подобных случаях имеет место не наличие ложного заключения, а экспертной ошибки¹.

Оценка экспертом исследуемых фактов должна быть объективной, т.е. у него не должно быть предвзятого мнения, убеждения, заинтересованности в исходе дела, не основанного на исследовании документальных данных.

Не заинтересованность эксперта-бухгалтера в исходе дела гарантируется соблюдением процессуальных норм о его отводе. В соответствии со ст. 70 УПК РФ эксперт не может принимать участие в производстве по уголовному делу, если он находится или находился в служебной или иной зависимости от сторон и их представителей или обнаружится его некомпетентность. Его отвод предусмотрен законодательством также в случаях: 1) если он является потерпевшим, гражданским истцом, гражданским ответчиком или свидетелем по данному уголовному делу; 2) участвовал в качестве присяжного заседателя, понятого секретаря судебного заседания, защитника, законного представителя подозреваемого, обвиняемого, представителя потерпевшего, гражданского истца и ответчика, 3) является близким родственником или родственником любого из участников производства по данному уголовному делу. При этом предыдущее его участие в производстве по уголовному делу в качестве эксперта или специалиста не является основанием для самоотвода (п. 1 ч. 2 ст. 70 УПК РФ). Аналогичные основания отвода эксперта содержатся в ст. 17 АПК РФ, ст. 18 ГПК РФ.

Следователь может контролировать работу эксперта-бухгалтера и оказывать ему содействие с тем, чтобы обеспечить ему всестороннее и полное исследование всех материалов, необходимых для дачи правильного и обоснованного заключения с соблюдением установленных процессуальных норм. Для этого целесообразно:

- знакомиться с планом работы эксперта;
- согласовывать сроки проведения экспертизы и вопросы, подлежащие рассмотрению в первую очередь;
- контролировать выполнение намеченного плана;

¹ Об экспертных ошибках в процессе проведения экспертизы (см.: Белкин Р.С. Криминалистика проблемы, тенденции, перспективы. От теории к практике. М., 1988. С. 83–86).

обеспечить сбор дополнительных материалов;
разрешить эксперту присутствовать на допросах и задавать вопросы, относящиеся к предмету экспертизы;
немедленно проводить следственные действия, необходимость в которых появляется по ходу проведения экспертизы (обыск, допрос, выемка, другие виды экспертизы);
знакомить эксперта с имеющейся информацией по расследуемому делу; присутствовать при производстве экспертизы и знакомиться со всеми установленными фактами, высказывать своё мнение;
ставить перед экспертом дополнительные вопросы по собственной инициативе, ходатайству обвиняемого или по обстоятельствам дела, выявленным в ходе производства экспертизы.

Эксперт-бухгалтер при необходимости общения с обвиняемым и другими заинтересованными лицами в процессе производства экспертизы возбуждает об этом ходатайство перед следователем, который организует такое общение в форме допроса обвиняемого или иного лица с участием эксперта.

Отметим, что при осуществлении взаимодействия следователя с экспертом-бухгалтером должно полностью исключаться, какое бы то ни было вмешательство в деятельность эксперта по существу, недопустимы попытки следователя влиять на содержание заключения эксперта.

Не допускается воздействие на эксперта со стороны государственных органов, организаций, объединений и отдельных лиц в целях получения заключения в пользу кого-либо из участников процесса или в интересах других лиц. Лица, виновные в оказании воздействия на эксперта, подлежат ответственности в соответствии с законодательством РФ (ст. 302 УК РФ).

Эксперт-бухгалтер – самостоятельное процессуальное лицо. В процессе работы он не имеет права выполнять контрольно-ревизионные действия, сверять взаиморасчеты, проводить инвентаризацию. Он исследует только те материалы дела, которые представляет ему следователь и не вправе самостоятельно обращаться к документам, находящимся в других

организациях. Эксперт может использовать только методы документального контроля.

Чаще всего, судебно-бухгалтерская экспертиза назначается при расследовании экономических преступлений и, прежде всего, хищений, совершённых должностными и материально-ответственными лицами, когда выводов документальной ревизии финансово-хозяйственной деятельности бывает недостаточно для доказывания.

Вместе с тем, проведение судебно-бухгалтерской экспертизы не является обязательным и должно вытекать из конкретных обстоятельств дела, материалов ревизии, бухгалтерских и иных документов. В связи с этим невозможно дать исчерпывающий перечень случаев, когда по делу необходимо провести судебно-бухгалтерскую экспертизу. Наиболее часто судебно-бухгалтерская экспертиза назначается, когда:

- имеются противоречия между выводами ревизии и материалами дела;
- имеются противоречия между выводами первоначальной и повторной ревизий;
- ревизор не принял к учёту предъявленные должностными и материально-ответственными лицами документы; отсутствует документальное подтверждение выводов ревизора о недостатке, которая не дифференцирована по материально-ответственным лицам;
- ревизия проведена без участия должностных и материально-ответственных лиц или в неполном объёме: без освещения отдельных эпизодов преступной деятельности, без использования черновых записей изъятых у должностных лиц;
- возникло сомнение в правильности исчисления размера ущерба или когда применяемые ревизором методы определения ущерба вызывают сомнения;
- имеются обоснованные ходатайства обвиняемого, оспаривающего выводы ревизии;
- такая необходимость вытекает из заключения эксперта другой специальности.

Говоря об основаниях назначения судебно-бухгалтерской экспертизы, нельзя забывать, что по делам о хищениях,

хозяйственных преступлениях и др. один и тот же вопрос может освещаться и в документах, и в показаниях свидетелей и обвиняемых, и в протоколах осмотра и др. Поэтому нередко аналогичные по характеру вопросы в разных делах в зависимости от конкретных обстоятельств, разрешаются с помощью различных источников доказательств. Таким образом, основания для назначения бухгалтерской экспертизы определяются конкретными обстоятельствами дела.

Прежде чем назначить бухгалтерскую экспертизу, следователь должен тщательно изучить имеющиеся в деле материалы (особенно ревизии) и лишь после этого решить вопрос о необходимости допроса обвиняемого (подозреваемого), свидетелей, особенно из числа счетных работников, по поводу операции, подлежащей исследованию экспертом-бухгалтером. Одновременно он изучает систему учета и отчетности в организации, в которой имело место хищение, истребует дополнительные документы и т.д. Если ревизия не проводилась, рекомендуется обсудить вопрос о необходимости ее проведения.

Во время подготовки материалов иногда возникает необходимость в проведении специальных следственных действий для выяснения вопросов о происхождении документов, месте их хранения и т.д. Их целесообразно выполнить до назначения экспертизы. В частности, если она назначается для разрешения вопросов, связанных с установлением суммы недостачи, необходимо предварительно допросить лиц, материально-ответственных за недостачу.

Кроме того, результаты судебно-бухгалтерской экспертизы напрямую зависят от вопросов, поставленных перед экспертом. Данное обстоятельство обусловлено уровнем подготовки и способностью объективной оценки лица, производящего предварительное расследование. В большинстве случаев следователь не способен грамотно сформулировать вопросы эксперту, что необоснованно увеличивает трудоемкость производства судебно-бухгалтерской экспертизы.

Вопросы, выносимые на судебно-бухгалтерскую экспертизу, прежде всего, касаются:

1) правильности документального оформления хозяйственных операций;

2) соответствия отражения в бухгалтерских документах хозяйственных операций требованиям законодательства о бухгалтерском учете;

3) документальной обоснованности хозяйственных операций и т.д.

Примерный перечень вопросов эксперту-бухгалтеру составляют следующие:

1) Какое количество и на какую сумму принят к учету товар ООО «.....» от ООО «.....» за период с 01.01.2018 по 30.06.2018?

2) Соответствуют ли представленные документы требованиям нормативных правовых актов Российской Федерации, регламентирующих порядок ведения бухгалтерского учета и отчетности?

3) Какое количество застрахованных ТМЦ, кому принадлежит и на какую сумму по бухгалтерским документам, представленным ООО «.....», находилось на складе на момент пожара?

4) Правильно ли составлялись бухгалтерские проводки и другие бухгалтерские записи?

5) Имеется ли в представленных на исследование бухгалтерских учетных документах и бухгалтерских регистрах достаточное подтверждение данных о наименованиях, количествах и суммах ТМЦ, находившихся на складе на дату события?¹

Решение вопросов, поставленных перед экспертом любой специализации подразумевает получение однозначных, понятных и полных ответов и содействует процессу доказывания. Из статьи 16 Федерального закона «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» следует, что решаемые в процессе производства экспертизы вопросы не должны выходить за пределы специальных знаний эксперта². Современные авторы,

¹ Голикова В.В. Требования, предъявляемые к вопросам судебной бухгалтерской экспертизы [Электронный ресурс] // Известия ТулГУ. Экономические и юридические науки. 2016. № 3-2. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/trebovaniya-predyavlyaemye-k-voprosam-sudebnoy-buhgalterskoj-ekspertizy> (дата обращения: 12.10.2018).

² О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации: Федер. закон Рос. Федерации от 31.05.2001 № 73-ФЗ.

комментирующие данное положение, скорее определяют, по каким вопросам экспертное исследование не проводится, чем характеризуют те вопросы, решение которых необходимо и возможно. Принцип «каков вопрос – таков ответ» применительно к судебно-бухгалтерской экспертизе означает, что, если вопрос, поставленный на разрешение, сформулирован ненадлежащим образом, то и выводы эксперта-бухгалтера будут носить справочный характер, не вычленив из совокупности данных те факты, которые должны найти своё подтверждение, что в конечном итоге приведёт к потере заключением доказательственного значения. В связи с вышесказанным, актуальным является определение признаков, позволяющих соотносить постановку вопроса с видом исследования. Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается при расследовании уголовных дел о присвоениях, должностных преступлениях, а также по гражданским делам, когда возникает потребность проанализировать данные о финансово-хозяйственных операциях, отраженных в бухгалтерском учете¹. Поскольку бухгалтерская экспертиза предполагает проведение исследования записей бухгалтерского учета, то вопросы, решаемые бухгалтерской экспертизой, как правило, посвящены установлению наличия или отсутствия искаженных данных в таких записях². Например: какие записи в регистрах учёта ООО «Стандарт», касающиеся приобретения товаров у ООО «ЛЮК» за исследуемый период, не подтверждены первичными документами? При ответе на данный вопрос анализируются соответствующие финансово-хозяйственные операции ООО «Стандарт», устанавливается наличие или отсутствие сумм поставок, не подтверждённых документально, определяются суммы материальной ответственности за причиненный материальный ущерб. Следует отличать от бухгалтерских ревизионные вопросы, подразумевающие проведение сплошного

¹ Россинская Е.Р., Галяшина Е.И. Настольная книга судьи: судебная экспертиза. Теория и практика. Типичные вопросы и нестандартные ситуации. М.: Московская государственная юридическая академия им. О.Е. Кутафина, Институт судебных экспертиз.

² Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. Общая часть: учебное пособие. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К»; Саратов: ООО «БизнесВолга», 2007. 320 с.

исследования всей финансово-хозяйственной деятельности за период исследования. Например: «обоснованно ли отражены финансово-хозяйственные операции в бухгалтерском учёте ООО «Стандарт» за период деятельности?». Эксперту не запрещено отвечать на вопросы ревизионного характера, но расследование преступления в результате существенно затянется¹.

Это связано с тем, что ревизионный процесс занимает весьма длительный период времени, по его итогам могут быть выявлены новые факты злоупотреблений, которые требуют дальнейшей следственной проверки. Документальная ревизия, проводимая по инициативе правоохранительных органов, является способом собирания доказательств, поскольку заключается в сборе материалов, свидетельствующих о совершении преступления.

Таким образом, отвечая на ревизионный вопрос, эксперт-бухгалтер выполнит двойную работу, так как на этапе назначения судебно-бухгалтерской экспертизы способ совершения экономического преступления должен быть уже известен. В связи с указанными причинами постановка на решение судебно-бухгалтерской экспертизы ревизионных вопросов нецелесообразна. Дополнительно, на решение бухгалтерской, как и любой другой, экспертизы не ставятся вопросы «справочного» и «правового» характера. К справочным вопросам относятся такие вопросы, которые не требуют проведения экономического исследования².

Сравните приведённый выше вопрос со справочным вопросом: «имеются в регистрах учёта ООО «Стандарт» записи, касающиеся приобретения товаров у ООО «ЛЮК» за исследуемый период?». Очевидно, что для ответа на справочный вопрос достаточно обратиться к конкретной строчке в документе³.

К правовым вопросам относят вопросы, связанные с правовой оценкой действий юридических и физических лиц, в

¹ Букаев Н.М. и др. Основы судебной бухгалтерии. Ростов н/Д: Феникс, 2006. 192 с.

² Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие для студентов вузов / под ред. Е.Р. Россинской, Н.Д. Эриашвили. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2009. 383 с.

³ Россинская Е.Р., Галяшина Е.И. Указ. соч.

том числе квалификацией гражданско-правовых отношений, являющиеся исключительной компетенцией лиц или органов, назначивших экспертизу или оценивающих ее результаты¹. Например: «какие записи в регистрах учёта ООО «Стандарт», касающиеся приобретения товаров у ООО «ЛЮК» за исследуемый период, подтверждают хищение указанных товаров?». Поскольку виновность лица, подозреваемого в хищении товаров, доказывается в судебном порядке, подобная постановка вопроса в судебно-бухгалтерской экспертизе недопустима. В то же время существует необходимость решения вопросов о фактах, устанавливаемых в уголовном судопроизводстве путём исследования с использованием экономических знаний и нормативно-правовых актов, регулирующих представленную отрасль экономики. В настоящее время существует несколько подходов к решению подобных вопросов. Первый – «правовой». Сторонники этого подхода отвергают возможность постановки подобных правовых вопросов на решение экономической экспертизы обосновывая это тем, что область юриспруденции не входит в пределы специальных знаний экономиста и экономико-правовые вопросы «переносят на эксперта бремя доказывания»². Для того чтобы правовые экспертизы не назначались с целью переложить на экспертов решение задач, относящихся к компетенции следствия и суда, необходимо решение правовых вопросов – без назначения судебной экспертизы – самостоятельно лицом, производящее дознание, следователем, прокурором либо судьёй; – путём назначения экспертизы по правовым вопросам лицу, имеющему юридическое образование, в случае, когда возникает необходимость проведения исследования. Сторонники «экономического» подхода придерживаются мнения, что наличие у лица юридического образования не означает автоматического умения разбираться в любых ситуациях, связанных с применением правовых норм. «Узкая» направленность нормативно-правовых актов, регламентирующих ведение

¹ Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие для студентов вузов / под ред. Е.Р. Россинской, Н.Д. Эриашвили. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2009. 383 с.

² Россинская Е.Р., Галяшина Е.И. Указ. соч.

бухгалтерского учёта и предоставление отчётности, таким образом, допускает решение экономико-правовых вопросов экспертом-бухгалтером, имеющим «углублённые» знания в данной сфере. В связи с тем, что экспертом-бухгалтером в процессе исследования применяются положения нормативно-правовых актов, на решение судебно-бухгалтерской экспертизы ставятся вопросы, разрешение которых способствует установлению обстоятельств, связанных с отражением в бухгалтерских документах операций приема, хранения, реализации товарно-материальных ценностей, а так же поступления и расходования денежных средств:

1. О правильности документального оформления операций приема, хранения и реализации товарно-материальных ценностей. Например: какие требования правил учёта не были выполнены при приеме-сдаче товарно-материальных ценностей?

2. О правильности документального оформления движения денежных средств. Например: какие отклонения от правил были допущены при составлении расчетных и платёжных ведомостей?

3. О соответствии отражения хозяйственно-финансовых операций требованиям бухгалтерского учёта и отчетности. Например: соответствует ли постановка учета и отчетности на данном предприятии требованиям правил? и т.д.¹

Подобные вопросы имеют «экономико-правовой» характер т.к. затрагивают не столько экономическое содержание регистров бухгалтерского учёта, сколько правильность их документально оформления. Эксперт-бухгалтер так же вправе указать на нарушения существующих норм законодательства в сфере бухгалтерского учёта в экспертном заключении п. 2 ст. 204 УПК². По аналогии, поставленные на решение судебно-бухгалтерской экспертизы «правовые» вопросы позволили бы получить «трактовку» исследуемой ситуации с позиции экономического законодательства. Необходимым условием проведения такой экспертизы является корректная формулировка вопросов, исключающая уголовно-правовую квалификацию деяния. В п. 30

¹ Арефкина Е.И., Арзуманова Л.Л., Болтинова О.В. Правовые основы бухгалтерского учёта: учебник / отв. ред. Е.Ю. Грачёва, Е.И. Арефкина. М.: Вектор науки ТГУ. Серия «Экономика и управление». 2010. № 2 (2).

² Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ.

приказа МВД России «Вопросы организации экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях ОВД РФ» предусмотрено, что «...в случае необходимости эксперт имеет право изменить редакцию вопросов, не изменяя их смысл»¹. То есть, не меняя содержания вопроса, эксперт-бухгалтер может заменить используемые юридические термины на термины, используемые как в сфере права, так и в сфере экономики. Например, термин «правомерность» на «соответствие нормам законодательства»². Третий подход к разрешению экономико-правовых вопросов предполагает привлекать к разъяснению по делам об экономических преступлениях специалиста, обладающего специальными познаниями в соответствующей области права. Им, например, может стать лицо, обладающее как экономическим, так и юридическим образованием, что в настоящее время не редкость. Производство экспертизы в данном случае не назначается, поскольку по поставленным вопросам специалист предоставляет письменные показания, которые являются доказательствами и могут быть использованы в уголовном производстве (п. 4 ст. 80 УПК РФ). Поскольку заключение эксперта представляет результат исследования и не может быть подменено никаким другим доказательством, даже консультацией специалиста³, а следователь или судья не может в полном объеме владеть методами, позволяющими дать ответ на экономико-правовые вопросы, целесообразность выбора того или иного подхода определяется содержанием рассматриваемого вопроса. Единого подхода в настоящее время не существует. Существуют следующие группы вопросов, традиционно решаемых в рамках судебно-бухгалтерской экспертизы:

1. Выявление учетных несоответствий, их величины, механизма их образования, его влияния на показатели финансово-хозяйственной деятельности, отклонений от правил ведения учета и отчетности. Например: существуют ли расхождения в учетных данных о приходе и расходе

¹ Вопросы организации экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях ОВД РФ: приказ МВД России от 29.06.2005 № 511.

² Россинская Е.Р., Галяшина Е.И. Указ. соч.

³ Там же.

имущественных ценностей? какова сумма недостачи, образовавшейся за данный период? и т.п.

2. Установление обстоятельств, связанных с отражением в бухгалтерских документах операций приема, хранения, реализации товарно-материальных ценностей, поступления и расходования денежных средств. Например: когда и на какую сумму списаны конкретные ценности по неверно составленным документам или вовсе без документов? какова сумма неоправданно выданных денежных средств? и т.п.

3. Определение соответствия порядка учета требованиям специальных правил, обстоятельств, затрудняющих объективное ведение бухгалтерской отчетности. Например: правильно ли составлялись бухгалтерские проводки и другие бухгалтерские записи? соблюдалась ли надлежащая методика ведения бухгалтерского учета в данных хозяйственных операциях? и т.п. Анализируя практику судебно-бухгалтерских экспертиз, автором определены общие характеристики вопросов, решаемых в процессе данного вида исследований. Такие характеристики являются основой следующих требований.

I. Необходимость соответствия вопроса предмету исследования – предполагает установление фактических данных, принадлежащих сфере бухгалтерского учёта и подлежащих доказыванию по уголовному делу об экономическом преступлении. Вопросы, сформулированные с нарушением данного требования, касаются экономического преступления, но неправильно определены по видам судебно-экономических экспертиз. Например, вопрос «как изменилось состояние кредиторской задолженности ООО «Стандарт» за исследуемый период?», поставленный по уголовному делу о преднамеренном банкротстве (ст. 196 УК¹), решается в рамках судебной финансово-аналитической, а не судебно-бухгалтерской экспертизы.

II. Необходимость проведения исследования по вопросу – т.е. применение специальных знаний предполагается в процессе изучения данных, сведений об интересующем предмете. Построение ответа на поставленный вопрос осуществляется на основе логических умозаключений и отражает выявленные

¹ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ.

факты, которые до проведения исследования не были доступны к пониманию (целиком или частично). Вопросы, сформулированные с нарушением данного требования, являются «справочными» и, следовательно, не должны ставиться на решение судебно-бухгалтерской экспертизы.

III. Наличие информации о способе и о периоде совершения экономического преступления – подразумевает, что поставленный вопрос касается лишь той части финансово-хозяйственной деятельности объекта, которая интересует следствие. Вопросы, в которых данные требования не соблюдаются, являются ревизионными.

IV. Необходимость «узкоправового» применения познаний – т.е. вывод эксперта-бухгалтера основывается на правовых нормах, действующих в области бухгалтерского учёта, и исключает уголовно-правовую квалификацию деяний. Вопросы, нарушающие данное требование являются «правовыми». Перечисленные требования, таким образом, выступают в качестве «фильтра» против постановки на решение судебно-бухгалтерской экспертизы небухгалтерских, справочных и правовых вопросов. Знание таких требований позволит лицу, назначающему судебно-бухгалтерскую экспертизу, формулировать экономически грамотные вопросы, обеспечивающие чёткую постановку задач эксперту-бухгалтеру.

Кроме того, важно отметить особенность данного вида экспертиз, состоящую в том, что эксперт не вправе самостоятельно собирать объекты исследования, так как на это уполномочен только ревизор, аудитор или иное проверяющее лицо. Отметим, что эксперт не вправе запрашивать документы у потерпевшего, стороны обвинения, а также третьих лиц. Он обладает правом лишь ходатайствовать перед органом, назначившим экспертизу, о предоставлении необходимых документов.

Как отмечалось выше, предметом судебно-бухгалтерской экспертизы являются документы. Даже если первичные или отчетные документы, учетные регистры и прочие бумаги исследуются в рамках криминалистических экспертиз, они, как правило, не уничтожаются и в обязательном порядке приобщаются к делу. Поэтому те документы, которые явились

объектом исследования эксперта-бухгалтера, должны быть приобщены к числу доказательств и находиться в деле.

Также следует обратить внимание на требования, которые предъявляются к порядку предоставления материалов эксперту для проведения исследования. Они регламентированы ведомственными нормативными актами. При этом основной целью является обеспечение соблюдения требований процессуального законодательства, а также сохранности, систематизации и полноты предоставляемых материалов. Зачастую следователи, дознаватели не уделяют должного внимания достоверности материалов дела при производстве выемки для целей экспертного исследования, считая это обязанностью эксперта, тогда как такая обязанность установлена ст. 87 УПК РФ.

Приняв решение о производстве судебно-бухгалтерской экспертизы, эксперту-бухгалтеру необходимо определить достаточность отведенного на исследование время, а также оценить уровень своей профессиональной квалификации, необходимой для полного и всестороннего рассмотрения представленных на экспертизу материалов, дачи ответов на поставленные вопросы и оформление заключения¹.

Опытные эксперты-бухгалтеры при подготовке к проведению экспертизы составляют план ее проведения, выделяя при этом этапы исследования. При четком и правильном построении плана значительно сокращается время запланированных исследовательских работ и исключается возможность нецелесообразной трактовки поставленных эксперту вопросов².

Выделяют следующие этапы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы:

- 1) вынесение постановления о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы;
- 2) передача материалов эксперту-бухгалтеру для производства экспертизы;

¹ Котенева Т.В. Методологические основы судебно-экономической экспертизы: монография. 2-е изд. М.: НИЦ ИНФРА-М, 2016. 212 с.

² Россинская Е.Р. Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе: монография. 3-е изд., доп. М.: Норма: НИЦ ИНФРА-М, 2014. 736 с.

- 3) разработка и составление экспертом программы проведения исследования;
- 4) проведение исследований по вопросам, поставленным на разрешение эксперта;
- 5) систематизация результатов проведенного исследования и оформление их в виде заключения эксперта-бухгалтера;
- 6) передача заключения назначившему экспертизу лицу¹.

После получения постановления о назначении экспертизы экспертом-бухгалтером составляется программа исследования, которая должна содержать наименование выполняемых работ, срок выполнения и применяемые процедуры. В первую очередь эксперт проводит все подготовительные мероприятия, знакомится с материалами, определяет методику проведения экспертизы и проводит исследование по поставленным вопросам. Постановление о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы содержит в себе короткую фабулу уголовного дела, а также вопросы, которые следователь или суд вынес на разрешение эксперта. Подчеркнем, что перечень и содержание вопросов всегда зависят от рода и вида экспертизы и всегда носят индивидуальный характер, который определяется материалами того или иного уголовного дела. На основании проведенного исследования эксперт-бухгалтер составляет заключение².

Заключением эксперта-бухгалтера признается письменный мотивированный ответ на поставленные вопросы, полученный в результате исследования представленных материалов, лица, обладающего специальными знаниями в области бухгалтерского учета, привлеченного к участию в деле в качестве эксперта³.

¹ Лялюк А.В., Моисеева К.А. Особенности производства судебно-бухгалтерской экспертизы [Электронный ресурс] // АНИ: экономика и управление. 2017. № 2 (19). URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-proizvodstva-sudebno-buhgalterskoj-ekspertizy> (дата обращения: 11.10.2018).

² Волошин Д.А. Искажение корпоративной отчетности: выявление, противодействие и профилактика: монография. М.: ИЦ РИОР, НИЦ ИНФРА-М, 2016. 156 с.

³ Лялюк А.В. Судебно-экономическая экспертиза в уголовном судопроизводстве: теория и практика // Уголовное судопроизводство России: историческое наследие и современные проблемы теории и практики реализации: материалы Всероссийской научно-практической конференции / Северо-Кавказский филиал

При недостаточной ясности и полноте заключения, а также в случае сомнений в его обоснованности может быть назначена повторная экспертиза, производство которой поручается тому же или другому эксперту.

Отметим права эксперта-бухгалтера, которыми он обладает в ходе производства судебно-бухгалтерской экспертизы в рамках уголовного судопроизводства:

- давать разъяснения относительно правил (теории) бухгалтерского учета;
- сообщать о требованиях нормативных документов, которыми регулируется бухгалтерский учет;
- давать заключение о соблюдении организацией правил бухгалтерского учета – на основании исследования бухгалтерских документов, имеющих в материалах дела;
- выявлять имеющие значение для суда факты – на основании исследования бухгалтерских документов, содержащихся в материалах дела;
- давать разъяснения о методике проведения судебно-бухгалтерской экспертизы;
- давать оценку возможности проведения судебно-бухгалтерской экспертизы;
- анализировать заключение экспертизы и давать ему оценку (опровергать его) как по форме, так и по содержанию¹.

В Федеральном законе от 31.05.2001 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» дано понятие заключения эксперта – это письменный документ, отражающий ход и результаты исследований, проведенных экспертом. В уголовно-процессуальном законе не сформулированы общие требования, которым должен соответствовать любой процессуальный документ, составленный в ходе предварительного расследования, в том числе и заключение эксперта-бухгалтера. Закон содержит указание на реквизиты и порядок составления лишь некоторых из них. Однако все процессуальные документы независимо от полноты их регламентации в уголовно-процессуальном законе

Российского государственного университета правосудия. Краснодар: Издательский Дом-Юг, 2014. С. 155–161.

¹ Финансовые и бухгалтерские консультации. 2009. № 9-10.

должны отвечать определенным общим требованиям, поскольку они фиксируют следственные действия, совершаемые в определенной, предусмотренной законом, процессуальной форме.

Заключение эксперта-бухгалтера, как любой процессуальный документ, должно отвечать наиболее общим требованиям:

- 1) законность;
- 2) обоснованность;
- 3) убедительность;
- 4) логичность, краткость, ясность и последовательность расположения материала;
- 5) грамотность и культурность.

Законность – в тех случаях, когда в законе указаны реквизиты процессуального документа, их включение в составляемый документ обязательно. Соответствие процессуального документа закону предполагает также необходимые ссылки на правовые нормы, предусматривающие составление данного документа.

Обоснованность – заключение эксперта-бухгалтера должно основываться на фактах, установленных в ходе производства судебно-бухгалтерской экспертизы. При этом необходимо иметь в виду, чтобы эти факты соответствовали материалам дела. Обоснованность заключения эксперта-бухгалтера неотделима от его законности.

Убедительность заключения эксперта-бухгалтера – это следствие его обоснованности и законности. Это означает соответствие сформулированного в нем решения тому, что имело место в действительности.

Логичность, краткость, ясность и последовательность расположения материала означает, что заключение эксперта-бухгалтера в целом и отдельные его части должны быть изложены в стройной логической последовательности, при которой каждое последующее положение закономерно вытекало бы из предыдущего, а содержащиеся в нем выводы обстоятельно мотивированы. В нем не должно быть лишних слов, а четкость текста и однозначность суждений должны обеспечить

единообразное понимание смысла ответов на поставленные следователем вопросы.

Грамотность заключения эксперта-бухгалтера предполагает, что оно должно быть написано грамотно не только в общепринятом смысле, с соблюдением правил грамматики и синтаксиса, оно должно быть экономически и юридически грамотным, соответствующим современному уровню экономических и правовых знаний.

Если при производстве судебной экспертизы эксперт установит обстоятельства, которые имеют значение для уголовного дела, но по поводу которых ему не были поставлены вопросы, то он вправе указать на них в своем заключении.

Материалы, иллюстрирующие заключение эксперта (фотографии, схемы, графики и т.п.), прилагаются к заключению и являются его составной частью.

Документы, фиксирующие ход, условия и результаты исследования, хранятся в государственном судебно-экспертном учреждении. По требованию органа или лица, назначившего судебную экспертизу, указанные документы представляются для приобщения к делу.

Заключение эксперта-бухгалтера состоит из трех частей: вводной, исследовательской и выводов.

Заключение эксперта-бухгалтера, работающего в государственном экспертном учреждении (штатным или внештатным сотрудником), составляется на соответствующем бланке. Во введении указывается, что эксперт-бухгалтер предупрежден в соответствии с законодательством Российской Федерации об уголовной ответственности за отказ или уклонение от дачи заключения или дачу заведомо ложного заключения. Предупреждение скрепляется подписью эксперта-бухгалтера. Эксперт-бухгалтер должен описать материалы (в том числе их состояние), предъявленные судебно-следственными органами для экспертного исследования.

Во вводной части заключения указываются:

- наименование экспертизы, ее номер и вид (дополнительная, повторная, комиссионная или комплексная);
- вид ответственности (уголовная, гражданская); номер дела, по которому назначена судебно-бухгалтерская экспертиза;

- наименование органа, назначившего экспертизу, дата и номер постановления следователя, определение суда, когда и кем оно вынесено;

- задание на производство экспертизы;

- сведения об эксперте-бухгалтере (экспертах-бухгалтерах): должность, фамилия, имя, отчество, образование, специальность (общая и экспертная), ученая степень, ученое звание;

- дата поступления материалов на судебно-бухгалтерскую экспертизу в государственное экспертное учреждение, дата назначения судебно-бухгалтерской экспертизы, дата подписания заключения, перерывы в ее проведении и причины, вызвавшие эти перерывы;

- наименование поступивших на судебно-бухгалтерскую экспертизу материалов: тома дел с указанием количества листов в каждом томе, первичные документы, учетные регистры с обязательным пояснением, к каким счетам бухгалтерского учета они относятся и к каким временным периодам;

- обстоятельства дела и исходные данные, имеющие значение для дачи заключения с обязательным указанием источника их получения;

- ходатайства о предоставлении дополнительных материалов, заявленных экспертом-бухгалтером, результаты их рассмотрения;

- сведения о лицах, присутствовавших при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы (фамилии, имена, отчества, процессуальное положение);

- место производства судебно-бухгалтерской экспертизы

- вопросы, поставленные на решение эксперту-бухгалтеру.

Вопросы эксперта-бухгалтера приводятся в той формулировке, в какой они представлены в постановлении дознавателя, следователя или определении суда о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы. Изменение формулировок не допускается. При необходимости уточнить их эксперт-бухгалтер должен изложить вопрос следователя (суда), а затем указать, как он понимает задание в соответствии со своей компетенцией. Если эксперт-бухгалтер считает некоторые из вопросов выходящими (полностью или частично) за пределы его специальных познаний, он отмечает это в заключении. Эксперт-бухгалтер вправе также

сгруппировать вопросы, изложить их в той последовательности, которая обеспечит наиболее целесообразный порядок исследования. Если вопрос ставится по инициативе эксперта-бухгалтера, он излагается также во вводной части.

В исследовательской части заключения излагается процесс исследования, его результаты и научное обоснование установленных фактов. Каждому вопросу, решаемому экспертом-бухгалтером, должен соответствовать определенный раздел второй (исследовательской) части заключения. Допускается изложение в одном разделе результатов исследования двух и более вопросов, тесно связанных между собой, при необходимости их одновременного исследования.

В исследовательской части заключения эксперта-бухгалтера должны иметь отражение:

- объекты экспертного исследования, нормативные и фактические материалы по ним;

- методы и приемы исследований, которые описываются доступно для понимания лицами, не имеющими бухгалтерских знаний, и подробно, чтобы при необходимости можно было проверить правильность выводов эксперта-бухгалтера, повторив исследование;

- обоснование и разъяснение принятых при производстве расчетов (подсчетов) величин (показателей), а также выявленных расхождений (несоответствий) в учетных данных со ссылкой на документы, подтверждающие несогласованность исследуемых величин (показателей);

- справочно-нормативные материалы (инструкции, постановления, приказы), которыми эксперт-бухгалтер руководствовался при решении поставленных вопросов с указанием даты и места их изучения;

- результаты следственных действий (допросов, осмотров, экспериментов и т.д.), принятых в качестве исходных данных, а также результаты других экспертиз, если они использовались, для обоснования выводов со ссылкой на листы дела;

- сведения о сопоставлении результатов ревизия финансово-хозяйственной деятельности организации с результатами судебно-бухгалтерской экспертизы;

- ссылки на приложения и необходимые пояснения к ним;

- экспертная оценка результатов исследования с развернутой мотивировкой суждения, обосновывающего вывод по решаемому вопросу.

В исследовательской части заключения последовательно описывается весь процесс исследования в такой мере, в какой это необходимо для суда и следствия, чтобы понять обоснованность сделанных экспертом-бухгалтером выводов и обеспечить возможность проверки и оценки всей работы, проделанной при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы.

Выводы эксперта-бухгалтера или экспертов излагаются в виде ответов на вопросы, поставленных на решение судебно-бухгалтерской экспертизы в редакции судебно-следственных органов, назначивших экспертизу. Последовательность изложения вопросов должна соответствовать той, которая приведена во вводной части заключения.

В процессе производства судебно-бухгалтерской экспертизы эксперту-бухгалтеру могут быть поставлены новые вопросы. На каждый из поставленных вопросов должен быть дан ответ по существу либо указано на невозможность его решения по той или иной причине.

При производстве комплексной экспертизы, если между экспертами-членами группы нет разногласий, общее заключение подписывается всеми, кто принимал участие в совместной оценке результатов исследований и пришел к единому мнению. В противном случае каждый эксперт-член группы обязан обосновать причины своего несогласия с мнением других экспертов. При формировании самостоятельных выводов эксперт вправе учитывать результаты, полученные другими участниками, указав на это в обосновании своих выводов.

При производстве комиссионной экспертизы заключение подписывают все эксперты, если они пришли к общему заключению. В случае отсутствия единого мнения каждый эксперт дает свое заключение отдельно.

При использовании экспертом-бухгалтером при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы компьютерной техники и баз данных в заключении указывается: какая техника применялась? кем, когда и где разработано программное обеспечение решенных задач? кто его утвердил?

Заключение эксперта-бухгалтера может быть:

- 1) категорическим (положительным или отрицательным);
- 2) вероятным (положительным или отрицательным);
- 3) с выводом о невозможности решения поставленного перед экспертом-бухгалтером вопроса.

Установленные экспертом-бухгалтером обстоятельства профилактического характера отражаются в исследовательской части заключения, а предложения по предупреждению правонарушений – в его заключительной части.

Заключение и приложения к нему составляются в двух экземплярах, первый направляется органу, назначившему судебно-бухгалтерскую экспертизу, а второй остается в государственном экспертном учреждении. При производстве комиссионных или комплексных экспертиз заключение оформляется в количестве экземпляров, достаточном для направления органу, назначившему экспертизу, и каждому экспертному учреждению (структурному подразделению), принимавшему участие в производстве экспертизы.

Если судебно-бухгалтерская экспертиза производилась по ходатайству потерпевшего либо в отношении потерпевшего или свидетеля, то им также предъявляется заключение эксперта-бухгалтера (ст. 206 УПК РФ).

Заключение подписывается экспертом (экспертами), проводившим (проводившими) исследование, что удостоверяется печатью экспертного учреждения (либо его филиала) и направляется органу, назначившему судебно-бухгалтерскую экспертизу, руководителям государственного экспертного учреждения (структурного подразделения).

С целью предупреждения нарушений эксперту-бухгалтеру рекомендуется подписывать каждую страницу текста заключения.

Документы, учетные регистры, ведомости инвентаризации, акты сверки расчетов, являющиеся доказательствами, подлежат возврату органу, назначившему экспертизу.

Готовое заключение судебно-бухгалтерской экспертизы вручается лицу, назначившему экспертизу, лично экспертом-бухгалтером или направляется по почте с сопроводительным письмом.

На практике имеют место случаи, когда эксперт-бухгалтер не имеет возможности дать заключение. Он обязан составить об этом сообщение (акт) о невозможности дать заключение. Это имеет место в случаях, когда:

- поставленный вопрос выходит за пределы специальных знаний эксперта-бухгалтера;

- представленные материалы недостаточны для дачи заключения;

- в деле отсутствуют документы, без которых нельзя дать заключение, а заменить их другими не представляется возможным;

- на основании представленных документов нельзя сделать заключение без предварительного проведения документальной ревизии финансово-хозяйственной деятельности организации;

- представленный акт документальной ревизии финансово-хозяйственной деятельности составлен неудовлетворительно или в нем не полностью охвачены операции проверяемой организации;

- требуется заключение экспертов других специальностей, без которых невозможно решить вопросы, поставленные перед экспертом-бухгалтером;

- требуется восстановление или ликвидация отставания в бухгалтерском учете проверяемой организации по вопросам, поставленным перед экспертом-бухгалтером;

- в деле отсутствуют документы организаций ближнего или дальнего зарубежья и их получение связано с большими временными затратами.

Сообщение (акт) о невозможности дачи заключения состоит из трех частей: вводной, мотивировочной и заключительной

Вводная часть акта о невозможности дачи заключения излагается по структуре, аналогичной заключению эксперта-бухгалтера.

В мотивировочной части подробно излагаются причины невозможности дачи заключения. Содержание и способы изложения этой части во многом зависят от особенностей конкретного дела и объемов работ по производству судебно-бухгалтерской экспертизы. В этой части обстоятельно излагаются

причины составления документа и приводятся факты, подтверждающие невозможность дачи заключения.

В заключительной части указывается на невозможность дать ответ по каждому вопросу, поставленному перед экспертом-бухгалтером.

Сообщение (акт) о невозможности дачи заключения подписывается экспертом-бухгалтером (экспертом), подпись удостоверяется печатью государственного экспертного учреждения либо его филиала, после чего один экземпляр руководитель экспертного учреждения (структурного подразделения) направляет органу, назначившему экспертизу, а другой оставляет в государственном экспертном учреждении.

Качество профессиональной подготовки, оптимальный запрос необходимых документов, грамотность обобщения исходных данных, лаконичность и понятность выводов эксперта способствуют быстрому расследованию уголовного дела. Бухгалтерская экспертиза призвана содействовать установлению истины в хозяйственных спорах, укреплению законности, активно влиять на расследование преступлений в области экономики, а также позволит более качественно проводить экономико-правовой контроль.

Глава 3. Основные методики судебно-бухгалтерской экспертизы в уголовном процессе

§ 3.1. Методика бухгалтерской экспертизы при расследовании преступных посягательств на бюджетные средства

В настоящее время деятельность правоохранительных органов направлена на выявление и пресечение посягательств на бюджетные средства. Методика исследования при производстве экономических экспертиз, назначаемых в рамках расследования преступлений данной категории, основывается на общей методике производства экономических экспертиз, закрепленной в методических документах ЭКЦ МВД России. Экспертная практика показала, что при всей разнородности совершаемых бюджетных преступлений механизм проведения исследования охватывается единым набором этапов, содержание которых конкретизируется экспертной задачей.

Основные методические особенности решения экспертных задач, направленных на исследование движения бюджетных средств, связаны со спецификой бюджетных отношений и особенностями учета финансово-хозяйственной деятельности некоммерческих организаций. Также можно выделить ряд дополнительных факторов, определяющих особенности производства экспертиз данной категории. К ним относятся:

– субъекты (участники) бюджетных отношений:

главные распорядители (ГРБС), распорядители (РБС) и получатели бюджетных средств (казенные, бюджетные и автономные учреждения, коммерческие организации);

– сферы экономики: здравоохранение, оборона, строительство, жилищно-коммунальное хозяйство, сельское хозяйство, образование, культура, правоохранительная деятельность, спорт;

– статус и форма выделения бюджетных средств: национальные проекты, федеральные целевые программы, субсидии, дотации, государственные целевые кредиты, ассигнования и т.д.;

– участки бухгалтерского и бюджетного учета: приобретение и оприходование товаров (работ, услуг); расчеты с контрагентами; калькулирование затрат; начисление и выдача заработной платы, премий, страховые взносы; учет деятельности по выполнению государственных контрактов и т.д.

Указанные факторы непосредственно влияют на выбор методики экспертного исследования, поскольку в каждом конкретном случае определяют нормативно-правовую базу, устанавливающую «правовую модель» деятельности исследуемого лица и движения бюджетных средств, а также перечень объектов исследования, содержащих данные о выполнении требований нормативных правовых актов и фактическом движении бюджетных средств.

Анализ экспертной практики по рассматриваемому направлению показал, что при изучении нормативно-правовой базы следует уделять внимание, во-первых, законодательству Российской Федерации, регламентирующему бухгалтерский и бюджетный учет в целом. Во-вторых, отраслевому и специализированному законодательству, регламентирующему правоотношения и финансово-хозяйственную деятельность в отдельных сферах. Далее необходимо изучить подзаконные акты, которые издаются органами, обладающими специальной компетенцией регулирования финансово-хозяйственных отношений хозяйствующих субъектов в конкретных областях деятельности и отраслях экономики, – главными распорядителями (распорядителями) бюджетных средств. В отдельных ситуациях может потребоваться изучение нормативных и распорядительных актов, издаваемых конкретным учреждением, в разрезе того или иного участка бухгалтерского учета.

По результатам проведенной работы определены специфические объекты исследования, используемые при производстве рассматриваемых экспертиз:

– первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета, применяемые органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными

внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями;

– годовая, квартальная и месячная отчетности об исполнении бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;

– целевые программы, в рамках которых выделялись бюджетные средства; договоры, контракты, дополнительные соглашения и приложения к ним, оформляющие взаимоотношения получателя бюджетных денежных средств и его контрагентов; акты сверки по результатам исполнения этих договоров;

– согласовательная документация, основанная на документообороте между участниками размещения госзаказа с соответствующими разрешительными надписями, устанавливающими, например, лимит размещения заказов;

– иные материалы уголовного дела, содержащие сведения, относящиеся к предмету экспертизы: заключения экспертов других специальностей (строительно-техническая экспертиза), отчеты оценщиков и т.д.

Общие методические особенности производства экспертиз при расследовании преступных посягательств на бюджетные средства подробно изложены в типовой методике «Исследование движения бюджетных средств и средств государственных внебюджетных фондов»¹.

Вопросы методических особенностей производства экспертиз по делам о бюджетных преступлениях с учетом специфики конкретных сфер деятельности, отдельных отраслей экономики либо расследования конкретных уголовно-правовых составов требуют дополнительного методического обеспечения по мере возрастания потребностей следствия (суда) и накопления соответствующей экспертной практики.

Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается, как правило, при расследовании преступлений, ответственность за которые предусмотрена статьями 145 прим. 1, 159, 160, 171 УК

¹ Типовые экспертные методики исследования вещественных доказательств. Ч. II / под ред. А.Ю. Семенова. Общая редакция канд. техн. наук В.В. Мартынова. М.: ЭКЦ МВД России, 2012.

РФ. Подразумевает проведение исследований содержания записей бухгалтерского учета.

§ 3.2. Методика бухгалтерской экспертизы при расследовании присвоения и растраты

Согласно ст. 160 «Присвоение или растрата» Уголовного кодекса РФ присвоение и растрата – это хищение вверенного виновному чужого имущества. При присвоении преступник обращает в свою пользу или в пользу других лиц вверенное имущество. При растрате виновный незаконно распоряжается или пользуется вверенным ему имуществом: продает, дарит, потребляет, обменивает и пр.

При формулировании задач, подлежащих разрешению путем проведения судебно-экономических экспертиз, экспертные задачи должны быть направлены на решение следственных вопросов.

Чтобы исключить ошибки при постановке вопросов при назначении судебно-экономических экспертиз лицам, назначающим экспертизы, рекомендуем консультироваться с экспертами-экономистами по постановке вопросов. Так экспертом-экономистом не могут быть разрешены вопросы:

- справочные, то есть не требующие проведения исследований с использованием экспертных методов;

- правовые, то есть относящиеся к исключительной компетенции лица или органа, назначившего судебно-экономическую экспертизу, и связанные с уголовно-правовой квалификацией деяния (установление состава преступления, наличие вины и т.п.), либо с гражданско-правовой переквалификацией договорных отношений (трактовка положений договоров, сути сделок и т.п.), а также с установлением выполнения требований законодательства ответственными (должностными) лицами организации.

- ревизионные, подразумевают проведение исследования, либо всей финансово-хозяйственной деятельности, либо ее существенного участка за длительный период времени.

- не конкретизированные вопросы по периоду, объекту исследования, то есть вопросы, не позволяющие эксперту правильно понять пределы задания.

Задачи, решаемые в ходе производства судебно-бухгалтерских экспертиз при расследовании преступлений,

предусмотренных ст. 160 УК РФ связаны с выявлением учетных несоответствий в данных о хозяйственных операциях, отраженных в первичных документах учета, бухгалтерских регистрах и отчетности.

Примерный перечень вопросов подлежащих разрешению при расследовании преступлений, предусмотренных ст. 160 УК РФ:

Растрата

1. Имеется ли недостача товарно-материальных ценностей (ТМЦ) (или денежных средств) у материально ответственного лица (МОЛ) Ф.И.О. по организации (наименование организации) за период с ____ по ____? (указать конкретные даты) Если имеется, то какова ее сумма?

2. В соответствии ли с требованиями бухгалтерского учета оформлялись первичные документы (конкретизировать, какие документы, например: накладные на поставку ТМЦ или отпуск ТМЦ на сторону) в организации (наименование организации) за период с ____ по ____? (указать конкретные даты)

3. В соответствии ли с требованиями бухгалтерского учета оформлена книга кассира-операциониста или товарно-денежные отчеты по организации (наименование организации) за период с ____ по ____?

Присвоение

1. Какова сумма денежных средств, полученных торговым агентом индивидуального предпринимателя Иванова И.И. – Сидоровым С.С. у ИП Петрова П.П. за ранее поставленный товар за период с ____ по ____?

2. Какова сумма денежных средств, поступивших от ИП Петрова П.П. и оприходованных в кассу ИП Иванова И.И. через торгового агента Сидорова С.С. за период с ____ по ____?

3. Каково расхождение между суммой денежных средств, полученных торговым агентом индивидуального предпринимателя Иванова И.И. – Сидоровым С.С. у ИП Петрова П.П. за ранее поставленный товар за период с ____ по ____ и суммой денежных средств, поступивших от ИП Петрова П.П. и оприходованных в кассу ИП Иванова И.И. через торгового агента Сидорова С.С. за период с ____ по ____?

по статье 159 УК РФ:

1. «Каково дальнейшее движение денежных средств, поступивших на счет № 40702*** ООО «Приоритет» (ИНН 5757575757), открытый в ОАО КБ «Банк», от ООО «Сказка» в качестве оплаты «по договору купли-продажи № А11 от 27.07.11»?»»

2. Когда, в какой сумме, из каких организаций и с каким основанием в ООО «Приоритет» (ИНН ...) поступили денежные средства, израсходованные на выполнение работ по договору № 63-63/2017 от 16.02.2017?

3. Какова сумма начисленной и выплаченной премии, ежеквартальных вознаграждений (премии), материальной помощи директору МУП «Аптека № 9» Соколовой Е. И., на основании изданных приказов в период с 26.02.2017 по 31.03.2018?

4. Какая сумма денежных средств начислена Управлением ПФ РФ в Новосильском районе по категории 096 – проживающие в зоне с льготным экономическим статусом на имя Шиловой М.А за период времени с 01.06.2016 по 31.01.2017?

5. Какая сумма денежных средств выплачена Управлением ПФ РФ в Новосильском районе по категории 096 – проживающие в зоне с льготным экономическим статусом на счет 40817810345000100001, открытый в отделении ПАО «Сбербанк России» на имя Шиловой М.А за период времени с 01.06.2016 по 31.01.2017?

– по статье 171 УК РФ:

1. Какова общая сумма дохода, полученная ООО «ФАКЕЛ» (ИНН 5757575757) от реализации асфальтобетонной смеси (асфальтобетона) за период времени с 13.05.2014 по 06.10.2015?

2. На какие цели расходовались денежные средства с расчетного счета ООО «ФАКЕЛ» (ИНН 5757575757) № 40702810****, открытого в Орловском Филиале АКБ «Ланта-Банк» (АО), за период с 13.05.2014 по 06.10.2015, согласно представленным выпискам?

Стандартные вопросы:

1.Какая сумма денежных средств перечислена с расчетного счета №40702810***ООО «Орелэкспресс» (ИНН 5757575757), открытого в ОАО «Сбербанк России», на расчетный счет № 40802810**** ИП Панферова Г.В. (ИНН 5757575757),

открытый в ОАО «Россельхозбанк» за период с 01.01.2016 по 30.10.2017?

2. Какая сумма денежных средств поступила на расчетный счет № 40802810847140000330 ОАО «Сбербанк России» ИП Соколова А.А. (ИНН 570202490000) в период с 01.01.2017 по 01.03.2018, за реализацию крупяной продукции по договорам № 145 от 30.12.2016, № 365 от 02.06.2017?

3. Какая сумма денежных средств, согласно представленных документов, поступила в кассу ООО «Оптик» (ИНН 5757575757) в период с 01.11.2016 по 19.12.2017?

4. На какие цели и в каких суммах, согласно представленных документов, расходовались денежные средства из кассы ООО «Оптик» (ИНН 5757575757) в период с 01.11.2016 по 19.12.2017?

Объекты исследования должны быть оценены следствием с точки зрения относимости, допустимости и достоверности (ст. 87, 88 УПК РФ). Объектами исследования при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы при расследовании преступлений, предусмотренных ст. 160 УК РФ могут выступать материальные носители информации, относящейся к предмету судебно-бухгалтерской экспертизы, а именно:

1. Трудовой договор с материально-ответственным лицом (МОЛ);

2. Договор полной материальной ответственности с МОЛ;

3. Табеля учета рабочего времени МОЛ;

4. Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей по организации (наименование организации), составленная в соответствии с постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации» (со сличительными ведомостями) по состоянию на _____ (дату выхода на работу МОЛ) и по состоянию на _____ (определенную дату);

5. Товарно-денежные отчеты МОЛ;

6. Первичные бухгалтерские документы по поступлению и выбытию ТМЦ;

7. Книга кассира-операциониста либо тетрадь регистрации выручки;

8. Журнал-ордер и ведомость №1 по счету 50 «Касса»;
9. Кассовая книга с приложением первичных документов (приходные и расходные кассовые ордера) за период с ____ по _____;
10. Авансовые отчеты с приложением первичных документов за период с ____ по _____;
11. Акт о проверке наличных денежных средств;
12. Акты на списание ТМЦ¹.

На практике иногда на исследование представляются иные материалы (под иными материалами уголовного дела понимаются: заключения экспертов других специальностей; «черновые записи»; протоколы допросов участников уголовного судопроизводства), то они могут использоваться в ходе судебно-экономической экспертизы, если содержащиеся в них данные представлены лицом, ведущим производство по уголовному делу, в качестве исходных с соответствующей оговоркой в установочной части постановления о назначении экспертизы.

Сведения, содержащиеся в иных материалах уголовного дела, могут быть использованы экспертом-экономистом при формулировании выводов в следующих случаях:

- если они дополняют сведения, содержащиеся в других объектах;
- если эти сведения противоречат сведениям, содержащимся в других объектах.

В соответствии с п. 16 и п. 20 приказа МВД от 29.06.05 № 511 «О вопросах организации производства судебных экспертиз в ЭКП ОВД РФ» прилагаемые к постановлению о назначении экспертизы объекты принимаются в упакованном и опечатанном виде. Упаковка должна содержать пояснительные надписи и исключать возможность доступа к содержимому без ее повреждения².

¹ Типовые экспертные методики исследования вещественных доказательств. Ч. II / под ред. А.Ю. Семенова. Общая редакция канд. техн. наук В.В. Мартынова. М.: ЭКЦ МВД России, 2012.

² Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации [Электронный ресурс]: приказ МВД России от 29.06.2005 № 511: в ред. от 18.01.2017. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Вскрывать упаковку с поступившими в ЭКП объектами имеет право только эксперт, которому поручено ее производство.

Эксперт, получив материалы экспертизы, обязан:

изучить постановление и состояние упаковки объектов (целостность, наличие признаков повторной упаковки, возможность доступа к объектам без нарушения упаковки);

установить соответствие представленных объектов перечню, приведенному в постановлении, и оценить их достаточность для решения поставленных вопросов;

оценить возможность производства экспертизы в установленный руководителем срок исходя из вида, характера и объема предстоящих исследований;

принять меры к обеспечению сохранности объектов¹.

Поэтому все объекты, представляемые на экспертизу, должны быть пронумерованы. И обязательно сопровождаться описью, в которой содержатся наименование документа с указанием количества страниц.

¹ Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации [Электронный ресурс]: приказ МВД России от 29.06.2005 № 511: в ред. от 18.01.2017. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

§ 3.3. Методика бухгалтерской экспертизы по определению размера задолженности работодателя перед работниками по заработной плате

Рекомендации разработаны для сотрудников экспертно-криминалистических подразделений органов внутренних дел РФ в целях повышения качества производства судебно-бухгалтерских экспертиз и уровня взаимодействия с лицами (органами), назначающими судебно-бухгалтерские экспертизы по материалам уголовных дел, возбужденных по ст. 145.1 УК РФ «Невыплата заработной платы, пенсий, стипендий, пособий и иных выплат». Рекомендации могут использоваться дознавателями, следователями, прокурорами и судом на стадии назначения судебно-бухгалтерских экспертиз при расследовании преступлений, ответственность за которые предусмотрена статьей 145.1 УК РФ, а также при оценке заключения эксперта-бухгалтера.

Исследования, проводимые экспертами по материалам уголовных дел, возбужденных по ст. 145.1 УК РФ, как правило, являются многообъектными и трудоемкими. В связи с этим, на этапе назначения судебно-бухгалтерской экспертизы необходимо проводить доэкспертную оценку объектов с целью анализа достаточности объектов исследования и корректной постановки вопросов.

Целью назначения судебно-бухгалтерской экспертизы является подтверждение факта наличия в исследуемом периоде задолженности организации перед работниками по заработной плате.

При установлении факта наличия задолженности исследуемой организации перед работниками по заработной плате возможна постановка экспертных задач о наличии у организации денежных средств в период выплаты заработной платы; о направлениях расходования денежных средств руководителями организации помимо выплат заработной платы.

При назначении судебно-бухгалтерской экспертизы на разрешение эксперта-бухгалтера вопросы должны быть поставлены с учетом следующих условий:

1) необходимо применять формулировку о наличии «задолженности по заработной плате», а не формулировку о «невыходе заработной платы»;

2) при установлении, в ходе предварительного следствия, конкретного круга потерпевших лиц, не следует ставить вопрос о существовании задолженности по всем работникам организации. Необходимо анализировать задолженность организации по заработной плате перед работниками, количество которых заранее конкретизировано до определенного списка;

3) при определении исследуемого периода в вопросе необходимо указывать конкретные месяцы образования задолженности, установленные в ходе предварительного следствия;

4) исследуемый период должен быть конкретизирован точными датами в соответствии с внутренним (локальным) нормативным документом исследуемой организации (действовавшим в исследуемом периоде): коллективный трудовой договор, положения об оплате труда, положение о премировании, правила внутреннего трудового распорядка и т.д. (далее по тексту – коллективный трудовой договор), регламентирующим порядок выплат заработной платы в исследуемой организации;

5) следователю, назначившему судебно-бухгалтерскую экспертизу, необходимо представлять сведения о наличии либо отсутствии задолженности по заработной плате по каждому работнику исследуемой организации на начало исследуемого периода, т.к. отсутствие данных сведений может повлиять на результаты экспертного исследования¹.

На разрешение эксперта при назначении судебно-бухгалтерской экспертизы не могут ставиться справочные, правовые, а также выходящие за пределы компетентности эксперта-бухгалтера вопросы, касающиеся:

- 1) ответственности и вины лиц;
- 2) определения размера материального ущерба;

¹ Типовые экспертные методики исследования вещественных доказательств. Ч. II / под ред. А.Ю. Семенова. Общая редакция канд. техн. наук В.В. Мартынова. М.: ЭКЦ МВД России, 2012.

3) определения наличия нецелевых, необоснованных расходов

4) определения наличия у исследуемой организации возможности погашения задолженности по заработной плате. Вопросы должны быть сформулированы в четкой, ясной форме, а также конкретизированы в отношении объектов и времени;

5) определения расчетов по начислению, удержанию и суммы заработной платы к выплате по каждому работнику организации без проведения предварительной ревизии. Вопросы, требующие проведения сплошного исследования произведенных начислений большого числа лиц, носят ревизионный характер.

Объектами исследования при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы выступают материальные носители информации, относящейся к предмету судебно-бухгалтерской экспертизы, а именно:

1) штатное расписание, штатная расстановка, приказы (о приеме работника на работу, о переводе работника на другую работу, о предоставлении отпуска, о поощрении работника, о прекращении трудового договора и т.д.);

2) рабочий план счетов с расшифровкой субсчетов организации (вексельная касса, взаимозачеты с магазинами, аптеками, детскими садами, выдача заработной платы натуральными продуктами, перечисление заработной платы на лицевые счета в банке и т.д.);

3) табеля учета рабочего времени, график отпусков;

4) лицевые счета работников;

5) листки с расчетом отпускных, больничных, при увольнении работника, расчетные ведомости;

6) кассовая книга, кассовые документы (платежные и расчетно-платежные ведомости, приходные и расходные кассовые ордера), журнал регистрации платежных ведомостей;

7) ведомости (списки) сотрудников о перечислении заработной платы на индивидуальные лицевые счета в банке;

8) банковские выписки с приложенными первичными документами;

9) ведомости выдачи заработной платы натуральными продуктами, взаимозачетов с магазинами, аптеками, детскими садами;

10) регистры синтетического и аналитического учета по счетам 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и т.д., бухгалтерская отчетность;

11) учредительные, внутренние (локальные) нормативные документы организации (например, коллективный трудовой договор, положения об оплате труда, положения о премировании, правила внутреннего трудового распорядка), действовавшие в исследуемом периоде, а также документы, отражающие сведения об исследуемой организации, в том числе сведения о юридическом адресе, государственной регистрации, постановке организации на налоговый учет, об основных видах деятельности организации, сведения о руководителе и главном бухгалтере исследуемой организации и т.д.;

12) иные материалы уголовного дела, содержащие сведения, относящиеся к предмету судебной бухгалтерской экспертизы (протоколы допросов участников уголовного судопроизводства, заключения экспертов других специальностей, черновые записи). Иные материалы уголовного дела могут использоваться в ходе судебно-экономической экспертизы, если содержащиеся в них данные представлены лицом, ведущим производство по уголовному делу, в качестве исходных с соответствующей оговоркой в установочной части постановления о назначении экспертизы¹.

Сведения, содержащиеся в иных материалах уголовного дела, могут быть использованы экспертом-бухгалтером при формулировании выводов в следующих случаях:

- если они дополняют сведения, содержащиеся в других объектах;

- если эти сведения противоречат сведениям, содержащимся в других объектах.

¹ Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации [Электронный ресурс]: приказ МВД России от 29.06.2005 № 511: в ред. от 18.01.2017. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Производство судебно-бухгалтерской экспертизы по материалам уголовных дел, возбужденных по ст. 145.1 УК РФ

В исследовательской части заключения необходимо отразить:

- 1) применяемые методы исследования;
- 2) перечень нормативно-правовых документов (в редакциях, действовавших в исследуемом периоде), которыми руководствовался эксперт-бухгалтер;
- 3) общие сведения об исследуемой организации;
- 4) внутренние (локальные) нормативные документы исследуемой организации, действовавшие в исследуемом периоде;
- 5) при возникновении необходимости сведения о ходатайствах эксперта о предоставлении дополнительных материалов и результатах их рассмотрения с указанием дат их заявления и получения, а также сведения об участии с разрешения следователя в процессуальных действиях;
- 6) содержание этапов исследования и их оценка, анализ полученных результатов, обоснование и формулирование выводов.

На первоначальном этапе исследования при определении задолженности организации перед сотрудниками по заработной плате необходимо установить наличие документального подтверждения трудовых отношений между работником и работодателем (трудовой договор, приказ о приеме на работу и т.д.).

Датой образования задолженности по заработной плате следует считать дату, следующую за датой выплаты заработной платы при наличии в исследуемой организации внутреннего документа, регламентирующего сроки выплаты заработной платы, или первое число месяца – при отсутствии указанного документа.

При определении задолженности по заработной плате эксперту-бухгалтеру следует учесть, что в соответствии со ст. 131 Трудового кодекса РФ выплата заработной платы производится в денежной форме в валюте Российской Федерации (в рублях)¹.

¹ Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ: в ред. от 03.08.2018.

Однако в соответствии с коллективным или трудовым договорами по письменному заявлению работника оплата труда может производиться и в иных формах, не противоречащих законодательству Российской Федерации и международным договорам Российской Федерации.

Средства, причитающиеся работникам, могут быть выданы:

- наличными денежными средствами из кассы организации;
- в натуральной форме;
- перечислены по безналичному расчету на лицевые счета работников со счетов исследуемой организации или по взаимной договоренности со счетов организаций-контрагентов;
- зачтены в счет оплаты работником предоставленных ему работ (услуг) и т.д.

Заработная плата (включая авансовые выплаты) должна выплачиваться в сроки, установленные коллективным трудовым договором исследуемой организации. Однако нередко руководство организации пренебрегает конкретными сроками выплаты заработной платы работникам, имея при этом достаточное количество денежных средств для её выплаты.

Для решения экспертной задачи, поставленной в рамках судебно-бухгалтерской экспертизы и направленной на установления факта наличия денежных средств у организации, экспертом-бухгалтером анализируются данные кассовых отчетов и развернутых банковских выписок по расчетным счетам организации с указанием входящего остатка, оборотов и исходящего остатка за дни выплаты заработной платы, установленные в исследуемой организации. При отсутствии коллективного трудового договора организации аналогичным образом анализируются данные вышеприведенных документов на первое число каждого месяца исследуемого периода¹.

При подтверждении факта наличия задолженности организации перед работниками по заработной плате, в дальнейшем возможна постановка экспертной задачи о

¹ Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации [Электронный ресурс]: приказ МВД России от 29.06.2005 № 511: в ред. от 18.01.2017. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

направлениях расходования денежных средств в исследуемой организации.

Решение экспертных задач, поставленных в рамках судебно-бухгалтерских экспертиз, по определению направлений (контрагентов), целей и размера расходования денежных средств организации в основном формируются в ходе анализа данных банковских или кассовых документов организации за исследуемый период. При этом данные о расходах организации, представленные эксперту в кассовых или банковских документах, систематизируются в виде таблиц в заключение эксперта или приложении к нему.

Данные о расходовании денежных средств организации, указанные в приложении к заключению, обязательно анализируются в исследовательской части заключения.

Наряду с анализом общих направлений расходования денежных средств организации, при назначении судебно-бухгалтерской экспертизы возможна постановка более узкой экспертной задачи в отношении отдельных финансово-хозяйственных операций исследуемой организации: о выплатах руководителям окладов, надбавок, премий, материальной помощи, значительно превышающих установленные размеры или не предусмотренных законодательством и локальными нормативными документами; о предоставлении работникам администрации беспроцентных ссуд; получении банковского процента от временного вложения денежных средств; о получении прибыли от временного вложения денежных средств в недвижимость; об осуществлении дорогостоящих ремонтов в кабинетах и т.п.

В случае, когда в организации складываются условия постоянного наличия задолженности по заработной плате персоналу из-за недостатка или отсутствия денежных средств у организации, однако задолженность по заработной плате частично погашается путем перечисления денежных средств на лицевые счета работников организации со счетов предприятий-контрагентов по их взаимной договоренности, в рамках поставленной экспертной задачи возможен также анализ дебиторской задолженности исследуемой организации, при

необходимости с проведением встречных проверок документов предприятий-контрагентов.

Выводы заключения эксперта должны быть сформулированы в строгом соответствии с вопросами, содержать краткие, четкие, однозначные ответы на все поставленные перед экспертом вопросы и установленные им в порядке инициативы значимые по делу обстоятельства.

§ 3.4. Методика бухгалтерской экспертизы по определению дохода от незаконной предпринимательской деятельности

Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается при расследовании по целому ряду преступлений, в том числе при расследовании преступлений, ответственность за которые предусмотрена статьей 171 «Незаконное предпринимательство» УК РФ.

Целью назначения экспертизы является определение суммы полученного дохода лицом, в отношении которого поставлен вопрос. В зависимости от организационно-правовой формы и режима налогообложения при производстве экспертизы используются различные подходы разрешения экспертных задач и объекты исследования.

Организационно-правовая форма и применяемый режим налогообложения устанавливаются на основании регистрационных документов юридического (физического) лица и сведений из налогового органа.

При назначении судебно-бухгалтерской экспертизы при расследовании преступлений, ответственность за которые предусмотрена статьей 171 «Незаконное предпринимательство» УК РФ на разрешение эксперта-экономиста вопросы должны быть поставлены с учетом следующих условий:

- 1) содержать информацию о наименовании исследуемой организации (лице);
- 2) сведения о системе налогообложения применяемой исследуемой организацией (лицом);
- 3) вид деятельности, по которому необходимо определить сумму полученного дохода;
- 4) исследуемый период должен быть конкретизирован точными датами.

На разрешение эксперта при назначении судебно-бухгалтерской экспертизы при расследовании преступлений, ответственность за которые предусмотрена статьей 171 «Незаконное предпринимательство» УК РФ не могут ставиться справочные, правовые, а также выходящие за пределы компетенции эксперта-экономиста вопросы, касающиеся:

- ответственности и вины лиц;

- определения размера материального ущерба;
- определения наличия нецелевых, необоснованных расходов¹.

Вопросы должны быть сформулированы в четкой, ясной форме, а также конкретизированы в отношении объектов и времени.

Для коммерческих организаций (кроме кредитных и страховых организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству РФ, правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах установлены приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 № 1791).

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг².

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением)³.

В соответствии с п. 3 ПБУ 9/99 не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- суммы налога на добавленную стоимость, акцизов, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;

¹ Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации [Электронный ресурс]: приказ МВД России от 29.06.2005 № 511: в ред. от 18.01.2017. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н: в ред. от 06.04.2015.

³ Там же.

- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- задатка; в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику¹.

На основании изложенного и с учетом положений ст. 223 «Момент возникновения права собственности у приобретателя по договору» Гражданского кодекса Российской Федерации моментом признания в бухгалтерском учете дохода является дата передачи товара (выполнения работы, оказания услуги), если иное не предусмотрено законом или условиями договора, а именно:

- дата государственной регистрации имущества (в случаях, когда отчуждение имущества подлежит государственной регистрации);
- дата оплаты реализованного товара (выполненной работы, оказанной услуги);
- иная дата, предусмотренная законом или договором².

Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах³.

При определении суммы полученного дохода лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика налога на добавленную стоимость, следует учитывать данная категория лиц, исчисляет сумму налога, подлежащую уплате в бюджет, в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога.

¹ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99: приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н: в ред. от 06.04.2015.

² Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: от 30.11.1994 № 51-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

³ Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: от 31.07.1998 № 146-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Таким образом, определение суммы полученного дохода производится на основании документов, подтверждающих оплату реализуемого товара (выполняемой работы, оказываемой услуги), без учета документов свидетельствующих о реализации товара (выполнении работы, оказании услуги).

Граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, ведут учет доходов в порядке, установленном налоговым законодательством Российской Федерации (п. 2 ст. 4 Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 № 129-ФЗ)¹.

Дата фактического получения дохода определяется как день:

1) выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц – при получении доходов в денежной форме;

2) передачи доходов в натуральной форме – при получении доходов в натуральной форме;

3) уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным (кредитным) средствам, приобретения товаров (работ, услуг), приобретения ценных бумаг – при получении доходов в виде материальной выгоды.

Суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), не являются доходами.

Налоговым кодексом Российской Федерации обязанность учета доходов в целях налогообложения предусмотрена не для всех индивидуальных предпринимателей. В частности учет доходов не ведут индивидуальные предприниматели, применяющие систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

В соответствии со ст. 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в

¹ О бухгалтерском учете [Электронный ресурс]: Федер. закон Рос. Федерации от 06.12.2011 № 402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций»¹.

Иного порядка признания доходов для индивидуальных предпринимателей, за исключением применяющих упрощенную систему налогообложения и единый сельскохозяйственный налог, не предусмотрено.

Следовательно, для физических лиц, применяющих систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, доход необходимо определять в соответствии с положениями гл. 23 НК РФ.

Необходимо учитывать, что индивидуальные предприниматели, применяющие систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в случаях указанных в ст. 346.26 НК РФ.

Таким образом, моментом признания дохода граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, применяющих режим налогообложения отличный от упрощенной системы налогообложения и единого сельскохозяйственного налога, является дата поступления денежных средств на счета индивидуального предпринимателя в банках (касса) либо по его поручению на счета третьих лиц, иного имущества в счет оплаты за товар (работу, услугу).

Определение суммы полученного дохода производится на основании документов подтверждающих оплату реализуемого товара (выполняемой работы, оказываемой услуги), без учета документов свидетельствующих о реализации товара (выполнении работы, оказании услуги).

Объекты исследования должны быть оценены следствием с точки зрения относимости, допустимости и достоверности (ст. 87, 88 УПК РФ). Объектами исследования при производстве судебно-бухгалтерских экспертиз назначаемых при расследовании преступлений, ответственность за которые

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: от 31.07.1998 № 146-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

предусмотрена статьей 171 «Незаконное предпринимательство» УК РФ выступают:

1) кассовые документы (кассовая книга, приходно-кассовый ордер, расходно-кассовый ордер и т.д.);

2) банковские документы (выписка по расчетному счету в банке, платежное поручение с отметкой банка о списании денежных средств со счета плательщика, мемориальный ордер и т.д.);

3) документы, свидетельствующие об оплате в не денежной форме (акт взаимозачета и т.д.);

4) книга учета доходов и расходов;

5) иные материалы уголовного дела, содержащие сведения, относящиеся к предмету бухгалтерской экспертизы (материалы «чернового» или неофициального учета, заключения экспертов других специальностей, протоколы следственных и судебных действий, в том числе протоколы участников уголовного судопроизводства). Иные материалы уголовного дела эксперт исследует только в случае, если на это указывается следователем в постановлении о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы¹.

¹ Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации [Электронный ресурс]: приказ МВД России от 29.06.2005 № 511: в ред. от 18.01.2017. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Заключение

Подводя итог по теоретическим и прикладным аспектам производства судебно-бухгалтерской экспертизы по уголовным делам экономической направленности можно сказать, что наибольшее внимание было обращено на следующее:

1. Анализ научной литературы, показал, что среди ученых процессуалистов и криминалистов не сложилось единого мнения относительно понятия судебно-экономической экспертизы, поэтому авторы пособия предлагают законодательно закрепить понятие судебно-экономическая экспертиза, ее цели, объекты и задачи в нормативных правовых документах.

2. Существенная проблема заключается в том, что в современной судебно-экономической экспертизе отсутствует и единая классификация ее родов (видов). Отсутствие единого подхода к пониманию и видам судебно-экономической экспертизы, вызывает у практических сотрудников затруднения, что отражается на результатах расследования уголовных дел. Поэтому, целесообразно предусмотреть единую классификацию судебно-экономических экспертиз для всех служб и ведомств.

3. Необходимость в судебно-бухгалтерской экспертизе возникает в связи с применением специальных знаний в области бухгалтерского учета, контроля и анализа финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, всестороннего и объективного исследования фактических обстоятельств дела. Особую роль в расследовании уголовного дела имеет время назначения экспертизы. Назначение экспертизы в ходе предварительного расследования законом не предусмотрено, поэтому время ее проведения должно определять лицо, проводящее расследование, исходя из конкретных обстоятельств дела.

4. Изучение нормативных документов и действующей практики проведения судебно-бухгалтерских экспертиз показало, что здесь есть много нерешенных вопросов и проблем. Есть много работ о юридических составляющих этого понятия, но очень мало о бухгалтерских, экономических аспектах. Поэтому предлагаем теоретически и научно обосновать само понятие бухгалтерская экспертиза и ее особенности.

5. Мы считаем, что следует не только совместно с экспертом изучать материалы исследования в рамках проведения конкретных следственных действий, осмотра предметов (документов), но и совместно формулировать вопросы для экспертизы, определять дополнительно необходимый для полных выводов по ним материал исследования.

6. Особое внимание при назначении экспертиз следует уделять поставленным вопросам перед экспертом-экономистом. Авторами разработан примерный перечень вопросов, который может применяться в практической деятельности сотрудников при расследовании уголовных дел. Как отмечают, практики СО СУ УМВД России по Орловской области, именно при формулировке вопросов у них возникают трудности и в случае ошибочных действий получают формальные ответы и приходится назначать повторно экспертизы. Данное обстоятельство негативно сказывается на процессе расследования уголовного дела.

7. На наш взгляд, должна шире применяться доэкспертная оценка материалов исследования на предмет их достаточности для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы и выяснения возможности получения конкретных выводов, позволяющих в последующем принять по уголовному делу грамотное процессуальное решение.

8. Проблемы, возникающие при назначении судебно-экономической экспертизы, в деятельности правоохранительных органов не являются исчерпывающими, они отражают лишь часть существующих трудностей. Они могут завесить от многих факторов, например, как со стороны лиц, предоставляющих объекты на исследование и постановки ими вопросов, требующих разрешения, так и со стороны лиц, производящих экспертизы. При этом следует учесть, что главную, определяющую роль при проведении экспертизы и использования ее в процессе расследования уголовного дела, играют сами объекты экспертизы, которые по возможности должны быть полными и достаточными для оценки их экспертом и установлению в последующем тех или иных обстоятельств, подлежащих доказыванию, а также должны быть достоверными, чтобы в последующем орган предварительного расследования либо суд не

признал сами объекты и, как следствие этого и выводы эксперта недопустимыми доказательствами по уголовному делу.

9. Также следует обратить внимание на требования, которые предъявляются к порядку предоставления материалов эксперту для проведения исследования. Они регламентированы ведомственными нормативными актами. При этом основной целью является обеспечение соблюдения требований процессуального законодательства, а также сохранности, систематизации и полноты предоставляемых материалов.

10. Процесс производства судебно-бухгалтерской экспертизы зачастую является достаточно трудоемким. Прежде всего, это связано с сочетанием процессуально-правового и экономического содержания данного вида исследований. Соответственно, эксперту необходимо иметь высококачественную профессиональную подготовку, а также обладать широким кругом познаний в области бухгалтерского учета, экономики, аудита, статистики, экономического анализа, финансов и др. Нередко встречается фактическое несоответствие указанным требованиям.

11. Современная практика судебно-бухгалтерской экспертизы в основном базируется на прежних методах, существовавших в годы централизованно планируемой экономики и соответствовавшего ей законодательства. Многие способы и приемы проверки сохранились применительно к ранее существовавшим счетам и регистрам бухгалтерского учета, преобладанию ручной техники его ведения. Разработка современных научных методов и методик экспертного экономического исследования должна обязательно учитывать возможность их адаптации и последующего внедрения в практику деятельности правоохранительных структур.

Список использованных источников

Нормативные правовые акты

1. Конституция Российской Федерации : [принята всенародным голосованием 12.12.1993 : с учетом поправок, внесенных законами Российской Федерации о поправках к Конституции Российской Федерации от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ].

2. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации : [федер. закон от 18.12.2001 № 174-ФЗ : в ред. от 29.07.2017].

3. Уголовный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : [федер. закон от 13.06.1996 № 63-ФЗ : в ред. от 29.07.2018]. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : [федер. закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ]. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. Трудовой кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : [федер. закон от 30.12.2001 № 197-ФЗ]. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Гражданский кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : [федер. закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ]. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

7. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон : [от 06.12.2011 № 402-ФЗ]. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

8. О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон : [от 31.05.2001 № 73]. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

9. Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ МВД России : [от 29.06.2005 № 511 : в ред. от

18.01.2017]. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

10. Об утверждении Перечня родов (видов) судебных экспертиз, выполняемых в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России, и Перечня экспертных специальностей, по которым представляется право самостоятельного производства судебных экспертиз в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России : приказ Минюста России : [от 27.12.2012 № 237 : ред. от 19.09.2017].

11. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 [Электронный ресурс] : приказ Минфина Рос. Федерации : [от 06.05.1999 № 32н : в ред. от 06.04.2015]. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

12. Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина Рос. Федерации : [от 01.12.2010 № 157н : в ред. от 31.03.2018]. – Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

13. Об утверждении Инструкции по бюджетному учету [Электронный ресурс] : приказ Минфина Рос. Федерации : [от 30.12.2008 № 148н : ред. от 30.12.2009]. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

14. Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации : приказ МВД России : [от 29.06.2005 № 511].

15. О повышении эффективности экспертно-криминалистического обеспечения деятельности органов внутренних дел Российской Федерации : приказ МВД России : [от 01.06.1993 № 261].

16. Об утверждении Наставления по организации экспертно-криминалистической деятельности в системе МВД России : приказ МВД России : [от 11.01.2009 № 7].

17. Об аттестации экспертов на право самостоятельного производства судебных экспертиз и о порядке пересмотра уровня их профессиональной подготовки : приказ МВД России : [от 14.01.2005 № 21].

Научная литература

18. Лялюк, А.В. Виды и задачи судебных экономических экспертиз / А.В. Лялюк, Ж.О. Костенко // Научные труды КубГТУ. – 2017. – № 9. – С. 219.

19. Алибеков, Ш.И. Судебно-бухгалтерская экспертиза / Ш.И. Алибеков. – М. : Издательский дом «Юстицинформ», 2006. – 144 с.

20. Бочкова, Л.И. Судебная бухгалтерия. Общая часть : учебное пособие / Л.И. Бочкова, О.Э. Новак, С.В. Савинов. – М. : Издательско-торговая корпорация «Дашков и К»; Саратов : ООО «БизнесВолга», 2007. – 320 с.

21. Букаев, Н.М. Основы судебной бухгалтерии / Н.М. Букаев [и др.]. – Ростов-н/Д : Феникс, 2006. – 192 с.

22. Бутенко, И.В. Особенности судебно-бухгалтерской экспертизы операций, связанных с трудовыми отношениями / И.В. Бутенко // Научные записки ОрелГИЭТ. – 2013. – № 2 (8).

23. Голикова, В.В. Требования, предъявляемые к вопросам судебной бухгалтерской экспертизы / В.В. Голикова // Известия ТулГУ. Экономические и юридические науки. – 2016. – № 3-2.

24. Голубятников, С.П. Выявление хищений экономико-криминалистическими средствами / С.П. Голубятников, Г.В. Дашкова, В.Г. Танасевич. – Горький : ГВШ МВД СССР, 1983. – 92 с.

25. Голубятников, С.П. Использование экономического анализа при расследовании преступлений / С.П. Голубятников, В.А. Дубровин. – М. : Юрид. лит., 1981. – 120 с.

26. Дрога, А.А. Актуальные проблемы производства судебно-бухгалтерских экспертиз на современном этапе

расследования преступлений экономической направленности / А.А. Дрога // Общество и право. – 2017.

27. Дубоносов, Е.С. Судебная бухгалтерия : учебник для бакалавров / Е.С. Дубоносов. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2013.

28. Россинская, Е.Р. Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе : монография / Е.Р. Россинская. – 3-е изд., доп. – М. : Норма: НИЦ ИНФРА-М, 2014. – 736 с.

29. Звягин, С.А. Ретроспективный анализ развития судебно-бухгалтерской экспертизы в России / С.А. Звягин, Ю.Н. Ширимов // Вестник ВИ МВД России. – 2013. – № 2.

30. Капустина, Ю.А. Судебная экономическая экспертиза : курс лекций / Ю.А. Капустина. – Екатеринбург : УГЛТУ, 2017. – С. 19.

31. Климович, Л.П. Судебно-экономические экспертизы: теоретические и методические основы, значение при расследовании преступлений : дис. ... д-ра юрид. наук / Л.П. Климович. – Красноярск, 2004. – 484 с.

32. Комчак, С.С. Некоторые аспекты производства судебно-бухгалтерской экспертизы в уголовном процессе / С.С. Комчак, Р.С. Хисматуллин // Вестник ОмГУ. – Серия. Право. – 2008.

33. Корухова, Ю.Г. Основы судебной экспертизы / Ю.Г. Корухова. – М. : ИНФРА-М, 2014. – С. 258.

34. Лялюк, А.В. Особенности производства судебно-бухгалтерской экспертизы / А.В. Лялюк, К.А. Моисеева // АНИ: экономика и управление. – 2017. – № 2 (19).

35. Методические положения по оценке финансового состояния предприятий и установлению неудовлетворительной структуры баланса // Экономика и жизнь. – 1994. – № 44.

36. Мусин, Э.Ф. Методика производства судебно-экономических экспертиз: вопросы теории и практики / Э.Ф. Мусин, С.В. Ефимов. – М. : Право и закон, 2013. – С. 157.

37. Мусин, Э.Ф. Судебно-экономическая экспертиза в органах внутренних дел Российской Федерации : учебное пособие / Э.Ф. Мусин, С.В. Ефимов, В.Г. Савенко. – М. : ЭКЦ МВД России, 2010. – С. 7–8.

39. Нелезина, Е.П. Судебная экономическая экспертиза. Практикум [Электронный ресурс] : учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет и аудит», «Финансы и кредит», «Налоги и налогообложение» / Е.П. Нелезина. – Электрон. текстовые данные. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 152 с.

40. Пащенко, Т.В. Подходы к классификации методов судебно-бухгалтерской экспертизы и их выбору при проведении экспертного исследования / Т.В. Пащенко // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов : сб. науч. тр. / под общ. ред. Т.Г. Шешуковой; Перм. гос. нац. исслед. ун-т. Пермь, 2012. – С. 149–163.

41. Пащенко, Т.В. Развитие теории и практики бухгалтерской экспертизы : монография / Т.В. Пащенко, Т.Г. Шешукова; Перм. гос. ун-т. – Пермь, 2015. – 170 с.

44. Лукьянчикова, С.А. К вопросу об общих положениях судебно-бухгалтерской экспертизы / С.А. Лукьянчикова, К.В. Ковальчук // Современное уголовно-процессуальное право России : сборник материалов международной научно-практической конференции. – Орел, 2017.

45. Скрябикова, Т.С. Специальные бухгалтерские и экономические познания при расследовании преступлений / Т.С. Скрябикова // Сибирский юридический вестник. – 2001. – № 3. – 103 с.

46. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учеб. пособие для студентов вузов / под ред. Е.Р. Россинской, Н.Д. Эриашвили. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2009. – 383 с.

47. Котенева, Т.В. Методологические основы судебно-экономической экспертизы : монография / Т.В. Котенева. – 2-е изд. – М. : НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 212 с.

48. Тимченко, В.А. Использование бухгалтерской информации при раскрытии преступлений по статье 170 УК РФ «Регистрация незаконных сделок...» / В.А. Тимченко // Российский следователь. – 2003. – № 3. – 142 с.

49. Типовые экспертные методики исследования вещественных доказательств. Ч. II / под ред. А.Ю. Семенова.

Общая редакция канд. техн. наук В.В. Мартынова. – М. : ЭКЦ МВД России, 2012.

50. Хархардин, А.С. Судебно-бухгалтерская экспертиза [Электронный ресурс] : учебное пособие / А.С. Хархардин. – Электронные текстовые данные. – М. : Палеотип, 2012.

Учебно-практическое пособие

Авторы:

кандидат юридических наук
Гришин Андрей Владимирович;

Лукьянчикова Светлана Анатольевна

**ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРИКЛАДНЫЕ АСПЕКТЫ
ПРОИЗВОДСТВА СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ
ЭКСПЕРТИЗЫ ПО УГОЛОВНЫМ ДЕЛАМ
ЭКОНОМИЧЕСКОЙ НАПРАВЛЕННОСТИ**

Свидетельство о государственной аккредитации
Рег. № 2660 от 02.08.2017 г.

Подписано в печать 26.06.2019 г. Формат 60x90¹/₁₆.
Усл. печ. л. 7,38. Тираж 24 экз. Заказ № 183.

Орловский юридический институт МВД России имени В.В. Лукьянова.
302027, г. Орел, ул. Игнатова, 2.