

Голикова Виктория Владимировна
Старший преподаватель кафедры судебных экспертиз,
МГЮА, кандидат юридических наук

Golikova Viktoriya Vladimirovna
State Law University (MSAL)
Senior lecturer of Forensic Expertise Dept.
E-mail: v_golikova@mail.ru

СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ ИСКАЖЕНИЙ В ЗАПИСЯХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

JUDICIAL ACCOUNTING EXPERTISE IN IDENTIFYING DISTORTIONS IN ACCOUNTING RECORDS

Аннотация: В целях выявления подложных данных, а также искажений в первичной учетной документации и записях бухгалтерского учета проводится судебная бухгалтерская экспертиза. Судебная бухгалтерская экспертиза является одним из родов судебной экономической экспертизы, производимой при расследовании и рассмотрении уголовных, арбитражных или гражданских дел.

Abstract: In order to detect the distortions of the primary accounting documentation, false data, judicial accounting expertise is carried out. Also in the course of business activities, many organizations erroneously or intentionally distort accounting records. That is, a situation arises when, on the basis of immaculately prepared primary accounting documents, inaccurate information about business transactions is entered into accounting records, which are subsequently reflected in accounting registers. Therefore, in order to establish the presence or absence of distortions in the accounting records, it is advisable to appoint and conduct forensic accounting expertise. Forensic accounting expertise is one of the types of forensic economic expertise carried out during the investigation and consideration of criminal, arbitration or civil cases.

Ключевые слова: специальные знания, судебная экспертиза, бухгалтерский учет, первичные документы, регистр бухгалтерского учета.

Keywords: special knowledge, forensic science, accounting, source documents, accounting register.

Судебная бухгалтерская экспертиза назначается, когда необходимо провести исследование совершенных организацией хозяйственных операций, установить их документальную подтвержденность и правильность отражения в бухгалтерском учете и отчетности субъекта, а также определить количественные и стоимостные показатели (или результаты) совершенных хозяйственных операций и механизмы их искажения.

Судебная бухгалтерская экспертиза направлена прежде всего на исследование записей бухгалтерского учета для установления наличия или отсутствия в них искаженных данных.

Задачи экспертизы:

– выявление учетных несоответствий в данных о финансово-хозяйственных операциях, отраженных в первичных учетных документах, регистрах и отчетности, величины учетных расхождений, механизма их образования и влияния на количественные и стоимостные показатели, характеризующие финансово-хозяйственную деятельность организации;

– установление обстоятельств, связанных с исследованием документального оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций;

– определение соответствия (несоответствия) порядка учета финансово-хозяйственных операций требованиям законодательства;

– определение соответствия (несоответствия) порядка составления и оформления первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета требованиям законодательства [1].

Искажения учетных данных – это несоблюдение правил составления бухгалтерских документов и несоответствие числовых значений или содержания записей в первичных учетных документах информации в других документах бухгалтерского учета (бухгалтерских регистрах, ведомостях, отчетах). Указанные искажения могут содержаться в любом из перечисленных документов.

Особый элемент учетных данных – реквизит документа, а именно самостоятельная смысловая часть, искажение которой меняет его содержание. Система реквизитов служит информационной базой для решения экспертных задач о наличии (отсутствии) искажения учетных данных. Законодательством установлены обязательные требования, предъявляемые к первичным учетным документам¹. Методика исследования, применяющаяся при производстве судебной бухгалтерской экспертизы, должна основываться в первую очередь на выборе правильного направления исследования, состоящего в использовании частнонаучных и специальных методов, а также соблюдении норм бухгалтерского законодательства, и на достаточности представленных объектов для составления заключения. Достаточность объектов исследования предполагает прежде всего наличие

¹ Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»; Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете (утв. Минфином СССР 29.07.1983, № 105); Постановление Госкомстата РФ от 24 марта 1999 г. № 20 «Об утверждении Порядка применения унифицированных форм первичной учетной документации»; ГОСТ Р 6.30–2003. Унифицированные системы документации. Унифицированная система организационно-распорядительной документации. Требования к оформлению документов; Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 31 марта 2015 г. № Ф09-1193/15 по делу № А07-5288/2014; Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 24 января 2007 г. № А19-17307/06-24-Ф02-7451/06-С1 по делу № А19-17307/06-24 и др.

первичных учетных документов, содержащих сведения, относящиеся к предмету судебной бухгалтерской экспертизы.

Предмет судебной бухгалтерской экспертизы – это обстоятельства дела, изучаемые и устанавливаемые в судопроизводстве с помощью специальных знаний в области бухгалтерского учета и норм различных отраслей законодательства на основе исследования правомерности финансово-хозяйственных операций, связанных с имуществом и обязательствами организации, и соответствия порядка их отражения и документального оформления требованиям, предъявляемым к бухгалтерскому учету нормативными правовыми актами [1].

В методиках экспертного бухгалтерского исследования применяются разнообразные приемы системного информационного анализа счетных записей и их элементов с использованием моделирования и расчетно-аналитических методов.

Построение необходимых для бухгалтерского исследования моделей основано на применении методических принципов ведения бухгалтерского учета, а также на оценке признаков счетных записей, по которым можно судить о характере искажения экономической информации. К таким признакам относятся:

- отсутствие аналитического учета по тем счетам, по которым его должны вести, например: 10 «Материалы», 01 «Основные средства», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.;

- несоответствие между бухгалтерским балансом и показателями регистров синтетического и аналитического учетов;

- наличие кредитового сальдо по активным и дебетового сальдо по пассивным счетам;

- неправильные подсчеты в итогах;

- несоответствие между записями одних и тех же операций в разных счетных регистрах;

- наличие необоснованных и неоговоренных исправлений в регистрах;

- несоответствие между содержанием документа и используемыми для учета бухгалтерскими счетами;

- отсутствие первичного учетного документа, служащего основанием для учетной записи;

- несоответствие между данными синтетического и аналитического учетов;

- несоответствие данных аналитического учета первичным учетным документам;

- безосновательное свертывание сальдо активно-пассивных счетов, создающее возможность уничтожения в учете той или иной суммы.

Эксперту при производстве судебной бухгалтерской экспертизы необходимо не только изучать информационное содержание представленных документов, но и обращать внимание на правильность составления и оформления первичных учетных документов, регистров учета, а также

исследовать представленные документы во взаимосвязи на предмет выявления соответствий / несоответствий между ними.

Поскольку указанные признаки отображаются в бухгалтерских записях, то способы обнаружения искаженной экономической информации обуславливаются прежде всего характером имеющихся расхождений в учетных данных. Вместе с тем направление поиска искаженной информации, как и сомнительных бухгалтерских записей, определяется в соответствии с принципом формирования счетных записей и учетных данных, принимая во внимание все их взаимосвязи и зависимости.

Конкретные приемы бухгалтерского исследования обусловлены общей системой взаимосвязей изучаемых счетных записей и способами их формирования в бухгалтерском учете.

Для обеспечения глубины экспертного исследования учетный процесс может быть разделен на составные части, включающие комплексы счетных записей, выделяемые в зависимости от поставленной экспертной задачи, предопределяющей набор необходимых для ее решения информационных входов и выходов (моделей учетной информации).

Процесс судебного бухгалтерского исследования неразрывно связан с использованием математических моделей, описывающих характеристики представленных объектов в форме числовых значений.

Иначе говоря, исследование способов искажения учетных данных осуществляется путем представления их в виде модели, обновляемой и модифицируемой до тех пор, пока из нее не будут выведены все потенциальные источники доказательственной информации (негативные отклонения в учетном процессе, сомнительные учетные данные), проанализированные с помощью модели учетного процесса.

Исходя из общей экспертной версии о способе (механизме) искажения учетных данных (счетных записей), основанной на выявлении его признаков, эксперт изучает свойства системы счетных записей, возникшие под влиянием криминогенных факторов, и эталонные, то есть должностные свойства, которые были бы присущи исследуемым объектам, если бы действия указанных факторов не было. В результате такого сравнительного анализа удается выявить все связи и взаимозависимости, дающие возможность раскрыть полную картину возникновения искажений в учете и тем самым представить суду необходимые доказательства.

Список литературы

1. Голикова В.В. Предмет, объекты и задачи судебной бухгалтерской экспертизы // В сб. научных статей участников международной научно-практической конференции «Судебная экспертиза и криминалистика: от теории к практике». – Коломна, 2018. – С. 133–140.