

## РАЗДЕЛ VI. СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА

УДК 65.01:657:004

**МЕТОДИЧЕСКИЕ ОШИБКИ ПРОВЕДЕНИЯ СУДЕБНО-  
БУХГАЛТЕРСКИХ ЭКСПЕРТИЗ****Т.В. Пащенко, к. экон. наук, доц. кафедры учета, аудита и экономического анализа**Электронный адрес: [raschenko@econ.psu.ru](mailto:raschenko@econ.psu.ru)

Пермский государственный национальный исследовательский университет, 614990, г. Пермь, ул. Букирева, 15

В статье рассматриваются вопросы формирования методики производства судебно-бухгалтерской экспертизы. Установлен круг ошибок, которые могут быть совершены экспертом и которые впоследствии могут повлиять на достоверность заключения эксперта как доказательство в суде. В итоге в статье определяются направления методической оценки экспертных заключений.

*Ключевые слова:* финансовый контроль; судебно-бухгалтерская экспертиза; методика экспертного исследования; методы и приемы проверки.

Бухгалтерская экспертиза – это экономическое исследование конфликтных ситуаций, возникающих в хозяйственной деятельности, которое носит аналитический характер. Предметом судебной бухгалтерской экспертизы являются хозяйственные операции и достоверность их отражения в учете и отчетности, что требует специальных знаний эксперта-бухгалтера для установления истины. Цель судебной бухгалтерской экспертизы – формирование новых знаний (данных) об обстоятельствах преступления, которые невозможно было получить из материалов дела. При этом к компетенции эксперта-бухгалтера не относятся правовая оценка или установление правовой природы исследуемых фактов, решение вопросов правомерности или неправомерности действий лиц, оценка других доказательств, оценка формы договора, формирование выводов о законности или незаконности сделок и правоотношений. В рамках бухгалтерской экспертизы на основе всестороннего изучения учетных данных должны быть установлены факты, имеющие значение для дела.

Методически указанные задачи решаются путем применения определенной совокупности методов финансового контроля по отношению к объектам контроля (учетным данным), что, по сути, повторяет процедуры финансового контроля других видов (ревизия, аудит, тематическая проверка и т.п.). Но от других видов финансового контроля судебно-бухгалтерскую экспертизу отличает целевая установка проводимых

процедур, что выражается в методических подходах. Следовательно, чтобы проверить правильность и оценить качество проведенной экспертизы, необходимо проанализировать соответствие порядка проведения экспертизы методическим подходам. Основными методическими составляющими, которые при этом необходимо отслеживать, будут:

- предмет и объекты конкретной экспертизы;
- принципы применения методов экспертизы;
- пределы компетенции эксперта.

Предметом бухгалтерской экспертизы являются хозяйственные операции и достоверность их отражения в учете и отчетности организаций, объектами – документы, формируемые в системе бухгалтерского учета организаций и представленные эксперту для проведения исследования.

Эксперт должен определить возможность производства экспертизы и составить методику, соответствующую конкретному экспертному заданию. Предмет судебно-бухгалтерской экспертизы должен определяться исходя из возможности формирования данных в рамках системы бухгалтерского учета. При этом использовать можно как учетные данные экономического субъекта – объекта экспертизы, так и данные его контрагентов (при отсутствии или недостаточности данных самого субъекта).

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности. Единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации устанавливаются Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 № 129-ФЗ [1]. Согласно ст. 4 указанного закона ведение бухгалтерского учета обязательно для всех организаций, находящихся на территории Российской Федерации, и филиалов и представителей иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации. Граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством Российской Федерации. Обязанность по ведению бухгалтерского учета на физических лиц не распространяется. Поэтому документы учетного характера физическими лицами могут быть получены при взаимодействии с организациями или индивидуальными предпринимателями в рамках трудовых или гражданско-правовых отношений. При этом организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет. Обязанность хранения учетных документов физическими лицами законодательно не установлена.

Учитывая изложенное, судебная бухгалтерская экспертиза, например, по вопросам определения дохода физического лица возможна только на основе изучения учетных данных организаций и индивидуальных предпринимателей, с которыми возникали правоотношения. При этом доходы физического лица будут являться расходами соответствующих контрагентов. Таким образом, методика судебно-бухгалтерской экспертизы определения доходов физического лица должна предполагать исследование соответствующих расходов юридических лиц – его контрагентов.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имуще-

ства) [4]. Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

Исходя из сказанного выше методика судебно-бухгалтерской экспертизы определения доходов физического лица должна предполагать:

- установление на основе представленных эксперту данных перечня организаций (юридических лиц и индивидуальных предпринимателей), с которыми у данного физического лица возникали правоотношения;
- установление основания для возникновения взаимоотношений между физическим лицом и организацией;
- определение документального подтверждения исполнения договора сторонами, в т.ч. с целью формальной проверки;
- исследование учетных записей всех контрагентов физического лица – организаций с целью проверки и отражения таких операций с точки зрения правил бухгалтерского учета.

В отношении объектов экспертизы эксперт должен определить их относимость к вопросам экспертизы и достаточность для формирования категоричного заключения.

Основными объектами судебно-бухгалтерской экспертизы являются материалы, ставшие предметом непосредственного исследования эксперта-бухгалтера. К ним относят первичные и сводные учетные документы, документы учетного оформления, формы отчетности, записи в регистрах синтетического и аналитического учета. При получении материалов для производства экспертизы эксперт обязан установить соответствие представленных объектов перечню, приведенному в постановлении, и оценить их достаточность для решения поставленных вопросов.

Экспертом должен быть определен принцип отбора документов для проверки. Это предполагает, что в заключении указывается, какие из представленных материалов могут быть использованы в качестве объектов исследования, определяются виды представленных объектов исследования, устанавливается полнота каждого вида объектов исследования, указывается, по каким признакам проводился отбор, какие виды объектов были отобраны и каким образом определялась полнота каждого вида. При этом обязательно указание на достаточность представленных объектов для формирования категоричных выводов и необходимость

представления для экспертизы дополнительных объектов.

Исходя из того, что объем представленных на экспертизу материалов судебного дела и объем материалов, необходимых для производства экспертизы, относимых к данной экспертизе и изученных экспертом, может не совпадать, отдельно от перечня представленных материалов экспертом должна быть составлена опись исследованных объектов. Отсутствие такой описи не позволяет сказать, какие документы были представлены на производство экспертизы, какие и по каким причинам после отбора исключены из исследования, а какие оставлены для изучения, что также является методологической ошибкой, так как делает невозможной проверку достоверности выводов эксперта.

Характерной чертой бухгалтерской экспертизы является набор специфических методов ее производства. Принципы применения методов целесообразно рассматривать при оценке качества экспертизы с двух позиций: их достаточность для формирования мнения эксперта и правильность применения.

К конкретным научным методам судебно-бухгалтерской экспертизы относят документальные методы (формальная проверка, нормативная проверка, арифметическая проверка, встречная проверка, метод взаимного контроля, восстановление учетных записей, восстановление количественно-суммового учета, контрольное сличение остатков), расчетно-аналитические методы (экономический анализ, статистические расчеты, аналитические расчеты, экономико-математические методы), обобщение и реализацию результатов экспертизы. В целом совокупность методов судебно-бухгалтерской экспертизы широко представлена различными учеными. Общий обзор и группировка методов опубликованы автором данной статьи в ряде работ [2,3], поэтому в рамках статьи остановимся на второй части данного вопроса – порядке применения экспертных методов.

Общеустановленными методологическими принципами бухгалтерской экспертизы являются:

- 1) аналитический подход к хозяйственным операциям как предмету бухгалтерской экспертизы;

- 2) определение степени соответствия хозяйственных операций положениям, инструкциям и нормативным актам;

- 3) проверка правильности документального и бухгалтерского отображения хозяйственных операций в системе учета и отчетности предприятия-объекта исследования и их подразделений [5,6].

Аналитический подход к хозяйственным операциям, являющимся предметом судебно-бухгалтерской экспертизы, предполагает

изучение их экономической сущности. Целью этого процесса будет определение алгоритма совершенных операций, их разделение на составные части и, как следствие, определение конкретных предметов для экспертного исследования. При этом также определяется состав методов и приемов исследования. Именно этот принцип предполагает знание (или изучение) экспертом-бухгалтером отраслевой специфики и конкретных технологических особенностей предприятия-объекта исследования, а также особенностей совершения на нем отдельных операций.

Анализ причин совершения хозяйственных операций выходит за рамки судебно-бухгалтерской экспертизы. Однако непосредственная причина хозяйственной операции, в которой проявляется суть преступления, лежит в допущенных нарушениях хозяйственного процесса. Методически эта задача решается путем исследования причинно-следственных связей тех хозяйственных операций, которые предшествовали конкретной операции и которые привели к ее совершению. При этом все связи предприятий рекомендуют делить на внутренние и внешние, что определяет документооборот и, как следствие, источники экспертного исследования и доказательств.

Внутренние связи хозяйственных операций определяются рамками одного предприятия. Они находят отражение во внутренних документах предприятия, которые и оформляются, и остаются только на предприятии-объекте исследования. Методология экспертизы внутренних хозяйственных операций основывается на знании правил их отражения в бухгалтерском учете, в дополнение к которому должен применяться логический анализ взаимосвязи и движения объектов учета, основанный на технологическом расчете.

Внешние связи хозяйственных операций определяют их выход за рамки предприятия-объекта исследования, что предполагает обмен документацией с внешними хозяйствующими субъектами. При этом возможны два направления: движение документов, составленных в рамках исследуемого предприятия к его контрагентам, и движение документов, составленных контрагентами, на исследуемое предприятие. Задача анализа заключается в этом случае в том, чтобы, во-первых, установить сам факт такого рода связей, во-вторых, определить их результаты, учитывая, что операции предприятия должны быть в конечном итоге направлены на увеличение его экономических выгод. Методологически эта задача решается путем сравнительных проверок с использованием информации всех контрагентов. Сравнительные результаты внешних хозяйственных операций проявляются в их соразмерности или несораз-

мерности, а также в степени соответствия или несоответствия другим аналогичным операциям.

Определение степени соответствия хозяйственных операций действующим положениям, инструкциям и нормативным актам предполагает проверку их правового обоснования, т.е. установление обеспеченной возможности совершения рассматриваемых операций. При этом такая проверка проходит в трех направлениях:

1) соответствие проведенной операции целям и задачам деятельности предприятия, т.е. установление того, является ли в принципе данная операция целесообразной и необходимой в рамках деятельности конкретного предприятия;

2) правомочность осуществления рассматриваемой операции данной организацией, т.е. определение наличия соответствующей правоспособности юридического лица;

3) правомочность осуществления данной операции конкретным исполнителем, т.е. определение полномочий лица на осуществление операции в рамках его должностных обязанностей.

Проверка правильности документального и бухгалтерского отображения хозяйственных операций в системе учета и отчетности предприятия-объекта исследования и их подразделений дает конкретные доказательства наличия или отсутствия правонарушений по рассматриваемому делу. Эта проверка решает вопрос о степени точности и полноты бухгалтерских записей и документального оформления экономической сущности и правовой обоснованности хозяйственных операций. Точность, последовательность и завершенность бухгалтерского учета основываются на четко регламентированных связях данных носителей информации. Искажение этих связей, как и самой информации, – первый признак правовых нарушений в хозяйственных операциях.

Так, если вернуться к примеру формирования методики судебно-бухгалтерской экспертизы доходов физического лица, то, например, анализ операций по передаче в аренду имущества физическим лицом предполагает установление экспертом взаимосвязи этих операций с другими хозяйственными операциями (формирование расходов, начисление налогов, возникновение задолженностей, осуществление оплаты и т.д.).

Таким образом, достоверные ответы экспертом не могут быть получены без восстановления или сопоставления данных бухгалтерского учета на основе имеющихся в уголовном деле материалов путем группировки данных. Результатом экспертизы не может быть установление простых количественных значений исследуемых объектов. Обязательными прие-

мами, отличающими судебно-бухгалтерскую экспертизу от других форм финансового контроля, должны быть анализ учетных данных, исследование систем бухгалтерского учета, выявление взаимосвязи хозяйственных операций, моделирование учетной системы и иные специфические экспертные приемы. Без применения указанных методов бухгалтерская экспертиза не может считаться объективным, всесторонним и полным исследованием, которое дает достоверные ответы на поставленные вопросы.

В заключении статьи остановимся на важном с позиции не только методики, но и процедуры судебно-бухгалтерской экспертизы элементе – компетенции эксперта. Это обусловлено тем, что при несоблюдении компетенции эксперт получает результаты, которые не могут быть приняты судом в качестве доказательства, а следовательно, заключение эксперта не имеет никакой ценности. Так, к компетенции эксперта-бухгалтера не относится правовая оценка или установление правовой природы исследуемых фактов, решение вопросов правомерности или неправомерности действий лиц, оценка других доказательств, оценка формы договора, формирование выводов о законности или незаконности сделок и правоотношений. Если будет установлено, что в ходе исследования эксперт самостоятельно устанавливает факты (например, квалифицирует поступление средств в кассу без назначения платежа как поступление по определенному основанию), проводит правовую квалификацию фактов хозяйственной деятельности сторон (например, самостоятельно квалифицирует правоотношения, возникшие по одному виду гражданских договоров, как соответствующие другому виду договоров), определяет их правовую природу (например, исходя из общих положений гражданского законодательства определяет ответственность сторон, цену договора или срок его действия без соответствующих указаний в договоре), устанавливает вину или меру ответственности должностных лиц, не имея для этого соответствующих полномочий и документального обоснования, результаты экспертного исследования не могут быть использованы в качестве доказательства.

Таким образом, являясь лишь элементами методики объекты экспертизы, экспертные методы и компетенция эксперта влияют на оценку всей работы эксперта.

#### Список литературы

1. *О бухгалтерском учете*. Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. *Пащенко Т.В.* Подходы к классификации методов судебно-бухгалтерской экспер-

тизы 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.

3. *Пащенко Т.В., Шешукова Т.Г.* Развитие теории и практики бухгалтерской экспертизы: монография / Перм. гос. ун-т. Пермь, 2010. 170 с.

4. *Положения* по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утв. приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. *Судебно-бухгалтерская экспертиза*: учебное пособие / Е.П. Нелезина. М.: Закон и право, ЮНИТИ-ДАНА, 2009. 167 с.

6. *Хамидуллина Г.Р., Гусарова Л.В., Ягудина Г.Г.* Судебно-бухгалтерская экспертиза. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2008. 104 с.