ИСТОРИЯ И ПРАВО

УДК 657

Изварина Н.Ю.[1]

СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА: АКТУАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ К ИСПОЛЬЗОВАНИЮ И МЕТОДАМ ПРОВЕДЕНИЯ

Аннотация. В статье рассматривается судебная бухгалтерская экспертиза как значимый элемент, используемый в практике расследования и рассмотрения уголовных, гражданских и административных дел, связанных с защитой экономических интересов. В статье систематизированы позиции экономистов в отношении определения понятия «судебная экономическая экспертиза» и представлено его авторское понимание, приведено нормативно-правовое регулирование экспертной деятельности, выделены учетные и внеучётные источники информации, необходимые для работы эксперта. Обоснована позиция в отношении использования методов экспертного исследования преступлений экономической направленности многообъектных и многоэпизодных составов как актуальное направление экспертной работы, требующее дальнейшего развития и использования в качестве информационной платформы судебных решений.

Ключевые слова: судебная бухгалтерская экспертиза, экономическая экспертиза, экономическая преступность, методы судебной бухгалтерской экспертизы.

Izvarina N.

FORENSIC ACCOUNTING EXPERTISE: CURRENT APPROACHES TO THE USE AND METHODS OF CONDUCTING

Abstract. The article considers judicial accounting expertise as a significant element used in the practice of investigation and consideration of criminal, civil and administrative cases related to the protection of economic interests. The article systematizes the positions of economists in relation to the definition of the concept of «judicial economic expertise» and presents its author's understanding, provides legal regulation of expert activity, identifies accounting and non-accounting sources of information necessary for the expert's work. The author substantiates the position regarding the use of methods of expert research of crimes of economic orientation of multi-object and multi-episode compositions as an actual direction of expert work that requires further development and use as an information platform for court decisions.

Keywords: forensic accounting expertise, economic expertise, economic crime, methods of forensic accounting expertise.

В современных условиях хозяйствования процессы финансирования экономических субъектов и среда формирования финансов обладают особой привлекательностью для правонарушителей, сопровождаются различными способами подготовки недостоверных финансовых результатов. Преступления в экономической сфере мешают нормальному функционированию компаний, разрушают устойчивое развитие их коммерческих, экономических и

[1] *Изварина Наталия Юрьевна*, кандидат экономических наук, доцент кафедры «Экономическая безопасность, учет и право», Донской государственный технический университет, г. Ростов-на-Дону, e-mail: nata_don@mail.ru, т. +7(904)344-34-43

Nataliya Izvarina, Ph.D. in Economics, Associate Professor of the Department of Economic security, accounting and law, Don State Technical University, Rostov-on-Don, e-mail: nata_don@mail.ru, tel. +7(904)344-34-43

финансовых интересов, в то же время представляя значительную угрозу национальной безопасности. Экономические потери в результате правонарушений в данное сфере значительно выше материального ущерба от других видов противоправной деятельности.

Экономическая преступность – это противозаконная деятельность, посягающая на интересы экономики страны, а также на индивидуальную деятельность и на интересы бизнеса, непрерывно и регулярно осуществляемая с целью извлечения наживы под прикрытием законной деятельности.

По мнению Б.В. Яцеленко, преступлениями в сфере экономической деятельности являются «предусмотренные уголовным законом общественно опасные деяния, посягающие на общественные отношения, складывающиеся по поводу производства, распределения, обмена и потребления материальных благ и услуг» [1, с. 164].

Н.А. Лопашенко такими преступлениями признает «предусмотренные уголовным законодательством общественно опасные деяния, совершаемые умышлено в любой форме собственности, посягающие на общественные отношения по реализации принципов осуществления экономической деятельности» [2, с. 232].

Значимым представляется мнение профессора Н.Ф. Кузнецовой, которая определила преступления в сфере экономической деятельности через призму противоправных посягательств, предусмотренных уголовным законодательством в отношении экономических интересов компаний и бизнеса, путем негативного проявления человеческого фактора. По мнению автора, составы экономических правонарушений чаще всего образуют именно умышленные нарушения руководством или менеджментом более низкого уровня управления законодательно установленных правил ведения предпринимательской деятельности [3, с. 232].

Отдельным аспектам теории и методологии проведения судебно-экономической экспертизы уделено внимание в трудах таких ученых, как Т.В. Аверьяновой [4], Т.В. Колесниковой [5], Ю.Г. Коруховой [6], А.В. Лялюк, Ж.О. Костенко [7].

Экономические преступления оказывают негативное влияние на общество, причиняют ущерб компаниям вплоть до полного приостановления их деятельности, не дают реализоваться рыночным отношениям. Особая тщательность в маскировке преступлений, увеличение заранее спланированных действий преступных сообществ и в целом повышение их юридической грамотности обуславливают необходимость использования комплекса специальных знаний при рассмотрении уголовных и гражданских дел, связанных с защитой экономической свободы, обращением финансов.

В условиях усложнившихся способов совершения преступлений активное использование судебно-экспертных исследований как особой формы контрольной работы, отличной от ревизии и аудита, дает возможность доказать факты нарушений законодательства. Именно поэтому повышенное внимание к такой экспертизе с позиции ее научного понимания и практического воплощения обуславливает множественность формулировок данного понятия (табл. 1).

Обобщив позиции авторов, судебную экономическую экспертизу следует рассматривать как один из видов экспертной деятельности, требующий специальных знаний по широкому кругу вопросов экономического профиля, направленный на расследование преступлений в сфере экономики путем установления фактов нарушения действующего законодательства. Рассмотрение экономических споров, составляющих базис гражданских и арбитражных дел требует понимания документов, которыми оформляются финансово-хозяйственные операции, сделки, события.

Таблица 1. Позиции авторов в отношении определения понятия «судебная экономическая экспертиза»

Автор	Определение
Как вид деятельности	
Лялюк А.В., Костенко Ж.О. [7, с. 217]	Судебная экономическая экспертиза – это вид экспертной деятельности, которая представляет собой установление фактов, касающихся расследования экономических преступлений, а также экономических споров, лежащих в основе гражданских и арбитражных дел, осуществляемая на основе специальных познаний различных наук экономического профиля. Экономическая экспертиза предполагает анализ документации, связанной с различного рода финансово-хозяйственными операциям.
Корухова Ю.Г. [6, с. 234]	Судебная экономическая экспертиза – это процессуальное действие, состоящее из проведения исследования и подготовки заключения экспертом по экономическим вопросам, разрешение которых требует специальных познаний
Мусин Э.Ф., Ефимов С.В. [8, с. 28]	Судебно-экономическая экспертиза – исследование и решение профильными специалистами вопросов, требующих специальных знаний в области экономики, финансов, бухгалтерии и налогообложения, а также других отраслей знаний, с целью профессиональной оценки степени соответствия исследуемого объекта тем или иным заданным характеристикам.

Экономические операции, финансовая деятельность и производственные процессы в настоящее время сложны, взаимоотношения между компаниями и деловые связи зачастую имеют двусторонние договорные отношения и взаимодействие через связанные стороны и аффилированные компании. В таких экономических условиях приоритетным направлением совершенствования работы при рассмотрении хозяйственных споров в уголовном, гражданском и административном судопроизводстве должно стать совершенствование используемых в работе экспертов подходов и методов, как ключевое направление, обеспечивающее проведение процессуальных действий судебных органов с высоким уровнем эффективности.

В настоящее время при расследовании экономических преступлений в сфере предпринимательства, денежного обращения, кредитов, в банковском секторе и при осуществлении налогообложения используются приемы такого направления судебной экономической экспертизы, как бухгалтерская, в ходе проведения которой проверяется соблюдение установленного правопорядка при осуществлении транзакций с ресурсами компании, соответствие указанных операций законодательству с целью выявления отклонений. Выводы, полученные в результате проведения таких экспертиз, составляют основу для приговоров и решений в ходе судебных разбирательств. Препятствием для возможностей более широкого использования судебной бухгалтерской экспертизы являются отсутствие единой теоретической основы и регламентированных методик проведения данного вида экспертиз.

Важно рассматривать судебную бухгалтерскую экспертизу как эффективный инструмент, применение которого распространяется не только на практику проведения расследований и рассмотрение уголовных, гражданских и административных дел, но также охватывает круг вопросов, связанных с движением финансовых ресурсов, подтверждением законности и обоснованности проведения операций по движению денежных средств, иных, сопряженных с имущественными интересами компаний и бизнеса.

Теоретики и специалисты эксперты в области оперативно-розыскной деятельности и криминалистики отмечают пробелы в судебно-экспертной деятельности, обусловленные слабым обобщением экспертной практики проведения бухгалтерских экспертиз. В основе судопроизводства лежит оценка заключения судебной бухгалтерской экспертизы следователем и судом. Именно поэтому смещение акцента в сторону совершенствования приемов и методов ее проведения должно превалировать в работе специалистов практи-

ков, а работа методологов подлежит концентрации на выработке комплекса мероприятий по улучшению проведения судебной бухгалтерской экспертизы с учетом особенностей ее назначения.

Актуальных исследований, посвященных обоснованию приемов и методов исследования в области судебной бухгалтерской экспертизы недостаточно, актуальных монографических исследований, научно-методических рекомендаций, посвященных обоснованию приемов и методов исследования в области судебной бухгалтерской экспертизы, не проводилось. По мнению таких авторов как М.М. Виноградова, Л.К. Климович, А.А. Савицкий, Г.А. Матусовский, Л.Г. Шапиро [9, 10], имеющиеся подходы различных ведомств к пониманию сущности судебных бухгалтерских экспертиз не позволяют сформировать целостную картину о данного рода экспертизах как самостоятельном роде экспертиз.

Типичные задачи судебной бухгалтерской экспертизы – это сложные прямые и обратные диагностические задачи:

- анализ показателей, характеризующих финансовое состояние хозяйствующего субъекта, структуры его активов, обязательств и капитала, расчет коэффициентов, в том числе платежеспособности, ликвидности, финансовой устойчивости, рентабельности, кредитоспособности;
- анализ структуры и динамики выручки и прочих доходов, себестоимости, коммерческих и управленских расходов компании, чтобы выявить содержащиеся в них диспропорции;
- анализ показателей, определяющих финансовые результаты, особенности их формирования, рассмотрение в динамике изменения в части последующего направления и использования;
- расчет показателей, определяющих финансовую возможность компании отвечать по имеющимся долгосрочным и краткосрочным обязательствам или принимать на себя новые кредитные или заёмные обязательства;
- анализ полноты и своевременности исполнения обязательств по кредитам и займам, их целевого использования;
- анализ исполнения обязательств перед поставщиками, договорных обязательств покупателей хозяйствующего субъекта, диагностика полноты и своевременности проводимых финансовых расчётов;
- определение состава внеоборотных активов, правомерности их использования в качестве залогов при получении кредитных ресурсов;
- определение обеспеченности компании собственными оборотными средствами, классификация их по степени ликвидности, проверка договорных отношений и обоснованности образования дебиторской и кредиторской задолженности, и другие задачи.

Проведение экономических экспертиз основано на нормативных актах, представленных на рисунке 1.

Использование представленных на рисунке 1 документов составляет нормативную базу экспертной деятельности. В Российской Федерации нет специального закона, посвященного собственно судебной бухгалтерской экспертизе. Правовой основой государственной судебно-экспертной деятельности является Конституция Российской Федерации, федеральное законодательство, включая Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации, Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации, Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях, а также нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти.

К учетным источникам информации судебной бухгалтерской экспертизы относят данные, содержащиеся в первичных документах, бухгалтерских регистрах и всех видах внешней отчетности компании: бухгалтерской, налоговой и статистической. Главенствующая роль среди этой группы источников отводится бухгалтерскому учету и бухгалтерской (финансовой) отчетности ввиду законодательно обусловленной необходимости по соблюдению требования достоверности и полноты отражения операций субъекта экономической

деятельности. Использование сплошного и непрерывного наблюдения, путем систематического документирования без пропусков и изъятий и последующей систематизации на счетах, аккумулирования учётных данных в бухгалтерской отчетности, позволяет получить независимую количественную характеристику разнообразных фактов хозяйственной деятельности, обобщенную характеристику совокупности хозяйственных средств.



Рисунок 1 – Нормативно-правовое регулирование экспертной деятельности
Источник: составлено автором

Осуществляя увязку количественной основы с качественной стороной явлений и процессов, статистическая отчетность дает возможность определить экономические закономерности, которые также служат важным источником информации для анализа в ходе судебной экономической экспертизы.

В состав внеучетных источников информации судебной бухгалтерской экспертизы включаются локальные документы, определяющие порядок бухгалтерского и налогового учета – учетная политика компании, хозяйственно-правовые документы, материалы проверок, проведённых ревизионной, налоговой службой, структурой внутреннего аудита или независимыми внешними аудиторами, материалы производственных совещаний и собраний с сотрудниками компании, объяснительные и докладные записки и другие документы.

Отдельный пласт информации в работе судебного эксперта составляют аналитические данные компании, представленные бизнес-планом или иным документом, составленным на основе нормативной документации, представленной

планово-экономическими отделами. Актуальным является использование материалов по производственному процессу, если это применимо, финансовой информации, данных по трудовым ресурсам. Для этого специалисту необходимо обладать компетенциями не только в области криминалистики, уголовного, гражданского, арбитражного процесса, а также различных отраслей права, но также знаниями бухгалтерского и налогового учета. Интеграция экономических и юридических знаний для полного и глубокого анализа деятельности объекта судебно-бухгалтерской экспертизы выступает базисом, на котором может строиться решение экспертных задач данного класса экспертиз. Только использование всей совокупности экономической информации для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы как учетных, так и внеучетных источников информации, нормативно-плановых данных, дает действенное наполнение работы судебного эксперта, формирует базис экономического исследования и качественную основу для проведения аналитических процедур.

В практической работе судебного эксперта используются различные методы документальной проверки. Нормативно-правовая и формальная оценка позволяют проанализировать в ходе судебной бухгалтерской экспертизы первичные учётные документы на соответствие их установленной законодательством форме, а проведение арифметической и логической увязки таких документов позволяет обнаружить ошибки вследствие некомпетентности сотрудников или наличие фактов мошенничества с итогами данных. Использование различных приемов способствует быстрому выявлению имущественного ущерба для компании и государства, размер такого ущерба и способа его причинения, установлению характера противоправных действий.

Использование специалистом различных методов проведения судебной бухгалтерской экспертизы хозяйствующего субъекта в зависимости от конкретной экспертной задачи является особенностью данного вида деятельности, стандартизация их неприменима, так как не может отразить объективную сторону судебного запроса.

Обобщение общенаучных и специальных методов проведения судебной экономической экспертизы хозяйствующего субъекта представлено данными рисунка 2.



Рисунок 2 – Методы проведения судебной экономической экспертизы хозяйствующего субъекта

Источник: составлено автором

В судебной бухгалтерской экспертизе применимо использование и общенаучных и специальных методов исследования, причем смещение акцента при работе в сторону одного из них является ошибкой. Целесообразно взвешенно и последовательно подходить к выбору метода работы при решении конкретной экспертной задачи, ориентируясь на логику бухгалтерской экспертизы. Например, в случае рассмотрения дела с конкретным составом, актуальным выступает выполнение экономического анализа, сравнительного анализа, сравнение со статическими данными и моделирование.

Использование специальных методов в судебной экспертизе позволяет определить:

- неконтролируемый доход, то есть ту часть финансового результата от предпринимательской деятельности, которая не была зафиксирована в первичных учетных документах, не отражена в регистрах бухгалтерского учета и не включена в показатели бухгалтерской (финансовой) отчётности;
- ту часть финансового результата хозяйственной деятельности, которая была незаконно присвоена или растрачена, сумму дохода, не включенную в налогооблагаемый доход по налогу на прибыль и не включенную в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость в ущерб собственникам бизнеса и государственному бюджету России.

Чтобы достичь определения размера ущерба от преступного посягательства в результате противоправных деяний необходимо провести сопоставление отражения предмета посягательств в бухгалтерском и налоговом учете, а также в бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчётности с объективной реальностью и оценить последовательность отражения соответствующих фактов хозяйственной жизни.

Каждый метод и прием обосновывает свое применение при производстве различных видов судебной бухгалтерской экспертизы, целенаправленно используется для решения конкретных вопросов, входящих в предмет экспертизы. При практическом использовании методов и приемов учитывается специфика исследуемых судебной экономической экспертизой объектов, характер имеющейся информации, юридическая процедура экспертизы.

Анализ специальных методов экспертного исследования преступлений экономической направленности дает возможность комплексного представления используемых методов (рис. 3).

В познавательной деятельности судебному экономисту-эксперту следует добиваться разумного и логического сочетания, дополнения, уточнения результатов исследования, получаемых разными методами, необходимо пользоваться ими комплексно и системно.

В настоящее время судебная бухгалтерская экспертиза выступает самостоятельным источником доказательств, относящихся к предмету доказывания в соответствующем звене судебной системы. Знание методов исследования данных экономики, финансов и бухгалтерского учета выступает базисом полноценной экспертной работы и повышает возможности всестороннего исследования материалов.

Учитывая отсутствие методических рекомендаций по проведению судебной бухгалтерской экспертизы на основе единого подхода в государственных либо негосударственных судебно-экспертные учреждениях с учетом особенностей ее назначения, предлагается следующий алгоритм, представленный на рисунке 4.

Предлагаемый алгоритм дает возможность структурированно и обстоятельно изучить материалы конкретного дела базируясь на глубоких экономических знаниях эксперта, правильном выборе и последовательном применении приемлемых для решения конкретной экспертной задачи методов.

Алгоритмизация работы судебного эксперта при расследовании сложных и запутанных экономических преступлений позволяет при проведении подготовительных мероприятий экспертизы точно сформулировать основание ее назначения, при вынесении постановления чётко сформулировать вопросы для экспертной оценки, а при формировании экспертного заключения опираться на выводы, собранные различными методами, что способствует формированию однозначных результатов экспертного исследования.



Рисунок 3 – Анализ специальных методов экспертного исследования преступлений экономической направленности

Источник: составлено автором



Рисунок 4 – Алгоритм судебной бухгалтерской экспертизы с учетом особенностей ее назначения

Источник: составлено автором

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Российское уголовное право. Особенная часть / Под ред. М.П. Журавлева, С.И. Никулина. – М.: Лидер, 2016. – 278 с.
2. Карлов, В. Я. Судебные экспертизы в уголовном процессе Российской Федерации: учеб. пособие / В. Я. Карлов., В.В. Лопашенко. – М.: Экзамен, 2011. – 286 с.
3. Кузнецова, Н.Ф. Избранные труды. – Издательство: Юрид. центр Пресс, Санкт-Петербург, 2003. – 834 с.
4. Аверьянова, Т. В. Судебная экспертиза. Курс общей теории / Т.В. Аверьянова. – М.: Норма, 2016. – 480 с.
5. Колесникова, Т.В. Значение судебных экспертиз в расследовании экономических преступлений // Актуальные проблемы права и экономики. Сборник научных трудов. – Саратов, 2017. – С. 33–40.
6. Корухова, Ю.Г. Основы судебной экспертизы. – М: ИНФРА-М, 2014. – 258 с.
7. Лялюк, А.В. Виды и задачи судебных экономических экспертиз / А.В. Лялюк, Ж.О. Костенко // Научные труды КубГТУ. – 2017. – № 9. – С. 216–226.
8. Мусин, Э. Ф. Судебно-экономическая экспертиза в органах внутренних дел Российской Федерации: учеб. пособие / Э. Ф. Мусин, С. В. Ефимов, В. Г. Савенко. – М.: ЭКЦ МВД России, 2010. – 176 с.
9. Савицкий, А.А. Актуальные проблемы судебной экономической экспертизы // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2015. – №10. – С. 39–46.
10. Виноградова, М.М. Теоретические и методологические основы экспертного исследования

финансового состояния хозяйствующего субъекта при расследовании преступлений в сфере экономической деятельности / М. М. Виноградова. – М., 2006. – 214 л.
11. Изварина Н. Ю., Слюсарева М. В. Совершенствование методики проведения судебной финансово-экономической экспертизы с учетом особенностей ее назначения // Молодой ученый. – 2018. – №19. – С. 47–49. – URL https://moluch.ru/archive/205/50232/
12. Изварина Н. Ю., Слюсарева М. В. Разработка комплекса мероприятий по улучшению проведения судебной экономической экспертизы по анализу финансового состояния компании // Молодой ученый. – 2018. – №26. – С. 91–93. – URL https://moluch.ru/archive/212/51783/