

Ш.И. Алибеков

Судебно- бухгалтерская экспертиза

Документация

Приемы и методы
исследования

Заключение
эксперта-бухгалтера

Федеральный закон
о государственной
судебно-экспертной
деятельности

ЮСТИЦ  ИНФОРМ

Шахизин Алибеков

Судебно-бухгалтерская экспертиза

«Юстицинформ»

2006

Алибеков Ш. И.

Судебно-бухгалтерская экспертиза / Ш. И. Алибеков —
«Юстицинформ», 2006

ISBN 5-7205-0679-9

Пособие посвящено исследованию теоретических, практических и организационно-методических проблем судебно-бухгалтерской экспертизы. Автор подробно рассматривает вопросы подготовки, проведения и оформления судебно-бухгалтерской экспертизы. В работе приводится постановка, теоретическое обоснование и решение комплекса вопросов, связанных с совершенствованием методики и методологии производства судебно-бухгалтерской экспертизы. Книга рассчитана на широкий круг читателей – экспертов-бухгалтеров, аудиторов, научных работников, сотрудников правоохранительных органов, студентов и всех интересующихся проблемами организации и производства судебно-бухгалтерской экспертизы в России.

ISBN 5-7205-0679-9

© Алибеков Ш. И., 2006

© Юстицинформ, 2006

Содержание

Введение	5
Глава 1	7
1. Сущность судебно-бухгалтерской экспертизы	7
2. Становление и развитие судебно-бухгалтерской экспертизы в России	12
Конец ознакомительного фрагмента.	14

Ш. И. Алибеков

Судебно-бухгалтерская экспертиза

Введение

Борьба с правонарушениями в сфере экономики является одной из важных проблем, нуждающихся в специальном исследовании. На нынешнем этапе актуальность ее с каждым днём значительно возрастает, поэтому возникает острая необходимость использования новых подходов в деятельности судебно-экспертных служб, определения приоритетных направлений их развития.

Современные тенденции таковы, что финансовые, кредитные, налоговые и некоторые другие правоотношения требуют не просто глубокого, но и научно обоснованного исследования. Правоохранительные органы нуждаются во всестороннем анализе финансово-хозяйственной деятельности организации, в которой совершено преступление. При этом по большинству дел о хищениях, должностных и хозяйственных преступлениях прибегают к возможностям судебно-бухгалтерской экспертизы. Для успешной борьбы с экономическими преступлениями необходимо совершенствовать существующие методы их выявления и профилактики. С этой целью прежде всего необходимо исследовать механизм совершения экономических преступлений, обоснованно классифицировать их с точки зрения причин и способов совершения, выявить внешние признаки, позволяющие обнаружить их возникновение, и на этой основе дать методику профилактики и раскрытия.

Правонарушения в сфере экономики, как правило, совершаются путем использования различных хозяйственных операций, исследование которых требует применения комплекса знаний из различных экономических наук. Сталкиваясь с необходимостью исследовать какие-либо хозяйственные операции или экономические показатели, следователь и суд зачастую прибегают к помощи экспертов-бухгалтеров, которые, являясь универсальными специалистами, могут ответить на вопросы, применяя комплекс различных видов экономических знаний. В этих условиях одним из направлений в деятельности экспертных служб становится не только выявление, но и прогноз криминально значимых экономических ситуаций, сопутствующих осуществляемым реформам хозяйствования. В дальнейшем этот прогностический материал целесообразно использовать для создания социально-экономической основы по предупреждению правонарушений в различных сферах экономики.

Использование специальных познаний экспертов-бухгалтеров в судебно-следственной практике позволяет в полной мере установить и оценить признаки искажений экономической информации, определить и количественно измерить возникшие в результате этого негативные экономические явления и ситуации, выявить степень их влияния на финансовые результаты деятельности субъекта хозяйствования.

На современном этапе развития экономико-правовых знаний судебно-бухгалтерская экспертиза нуждается в развитии существующей системы общих понятий в использовании единой руководящей концепции для укрепления ее научных основ. Особенно важно это для оптимизации практической деятельности экспертов-бухгалтеров, которая отличается особенностями отдельных объектов судебно-бухгалтерской экспертизы. Ее современная практика представляет собой синтез правовых и криминалистических понятий, а в практической деятельности – методов и методик.

В специальной литературе в основном разрабатывались вопросы организации и программы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы. В то же время методы профилактики, выявления и пресечения хозяйственных правонарушений в условиях реформирования бух-

галтерского учета изучены недостаточно полно. До настоящего времени проводились в должном объеме комплексные исследования, охватывающие как правовые, так и экономические аспекты судебно-бухгалтерской экспертизы. Между тем переход к рыночной экономике, а также переход к международным стандартам бухгалтерского учета и финансовой отчетности делают эту проблему злободневной.

Книга посвящена исследованию и совершенствованию научных основ судебно-бухгалтерской экспертизы и рассчитана на широкий круг читателей – экспертов-бухгалтеров, аудиторов, научных работников, сотрудников правоохранительных органов, студентов и всех, интересующихся проблемами организации и производства судебно-бухгалтерской экспертизы в России.

Глава 1

Развитие судебно-бухгалтерской экспертизы в России

1. Сущность судебно-бухгалтерской экспертизы

В условиях развития рыночных отношений, с расширением круга и видов совершаемых финансово-хозяйственных операций, а также несовершенства нормативно-правовой базы создаются условия для совершения и маскировки экономических правонарушений и преступлений. В результате при расследовании и раскрытии таких преступлений возникает необходимость в специальных познаниях в области бухгалтерского учета, анализа и аудита. Более того, правильная организация и результаты качественно проведенной экспертизы, а также уровень квалификации эксперта-бухгалтера влияют на ход расследования или судебного разбирательства дела, по которому может проходить множество юридических и физических лиц.

Характер экономических правонарушений, совершаемых в настоящее время в сфере экономики, свидетельствует об изменении уровня «квалификации» лиц, использующих сложившуюся систему бухгалтерского учета, документооборота, технологического процесса в целях сокрытия и изощренной маскировки финансовых и других злоупотреблений. Преступные действия участников фактов хозяйственной жизни в сложившихся условиях искусно вуалируются в данных бухгалтерского учета. Правоохранительные органы по имеющейся в документации информации и при наличии ревизионных и других материалов порой не обладают возможностью выявить все факты, которые могут иметь существенное значение для расследуемого дела. В связи с этим судебно-бухгалтерская экспертиза по существу представляет собой особый класс экспертных исследований, в процессе осуществления которых широко используются знания различных наук экономического и неэкономического профиля. Судебно-бухгалтерская экспертиза является высшей формой экономико-правового контроля. Ее специфические особенности заключаются в том, что объектами экспертного исследования выступают документальные данные, содержащие информацию в виде системы различных логических признаков и экономических параметров. Более того, исследуемые экспертом-бухгалтером явления и ситуации выражаются системой экономических и бухгалтерских категорий, понятий, специальных терминов, графических и табличных построений.

Многие уголовные дела о хищениях и хозяйственных злоупотреблениях связаны с нарушением установленных правил ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, запутыванием и вуалированием товарно-денежных операций и подлогами в документах. Это обусловлено тем, что хозяйственные и производственные операции, движение товарно-материальных ценностей и денежных средств оформляются соответствующими документами и бухгалтерскими записями. Поэтому должностные лица, совершая подлоги, хищения и другие нарушения и злоупотребления, как бы вынуждены оставлять свой «след» в учетных и отчетных документах. Раскрыть подобные преступления почти невозможно без проведения судебно-бухгалтерской экспертизы.

Наблюдающийся в последние годы рост экономической преступности, качественные изменения ее структуры диктуют увеличение объема специальных познаний экспертов и расширение сферы их применения. Потребности юридической практики требуют развития общей теории судебно-бухгалтерской экспертизы и совершенствования практики ее проведения. Определяющую роль в этом процессе играют интеграция и дифференциация научного знания, расширение сферы и углубление использования положений фундаментальных экономических наук в экспертной практике.

Судебно-следственная практика показывает, что расследование и рассмотрение многих уголовных дел о хищениях и хозяйственных преступлениях проводятся при непосредственном участии судебных экспертов-бухгалтеров. Их заключения и исследования оказывают большую помощь органам следствия и суду в раскрытии и расследовании экономических преступлений. Используя свои специальные знания, эксперты-бухгалтеры расшифровывают тот самый «след», который оставляется при совершении и отражении в бухгалтерском учете противоправных операций. «...Если экспертиза произведена и выражена со спокойствием и достоинством истинного знания, если сами эксперты являются настоящими представителями своей специальности, то экспертизу надо принять и прислушаться к ней со вниманием и уважением» [101].

Назначая судебно-бухгалтерскую экспертизу по расследуемому или разбираемому делу, следователь или суд должны ставить перед экспертом-бухгалтером в основном три задачи. Во-первых, эксперт-бухгалтер должен помочь следователю и суду в раскрытии преступления; во-вторых, он должен приложить максимум усилий для выяснения причин и условий, способствовавших совершению преступления; в-третьих, он должен участвовать при разработке и проведении в жизнь мероприятий, позволяющих искоренить все, что создает возможность для совершения хозяйственных и должностных преступлений в той или иной отрасли хозяйственной деятельности.

Термин «судебная бухгалтерия», которым оперирует большинство юристов, лишен экономического и правового смысла, поскольку имеется в виду не какая-то «особая» бухгалтерия, а применение не меняющих своей природы бухгалтерских, ревизионных и аудиторских методов в криминалистике. В бухгалтерском учете не существует терминов «промышленная бухгалтерия», «сельскохозяйственная бухгалтерия», а используются термины «бухгалтерский учет в промышленности», «бухгалтерский учет в сельском хозяйстве» и т. д. Ввиду того, что бухгалтерские экспертизы проводятся в основном на стадии предварительного расследования, а не судебного разбирательства, логичнее было бы употреблять термин «судебно-бухгалтерская экспертиза».

Таким образом, судебно-бухгалтерская экспертиза, являясь высшей стадией экономико-правового контроля, представляет собой процессуально правовую форму применения экспертно-бухгалтерских знаний в целях получения источника доказательств по расследуемым экономическим и должностным преступлениям. Это связано с тем, что по процессуальному законодательству функционируют следующие самостоятельные формы использования специальных познаний при расследовании экономических преступлений:

непосредственно следователем или судом, осуществляющими расследование или рассмотрение дела;

следственные действия с участием специалиста;

получение консультаций и справок у сведущих лиц;

судебно-бухгалтерская экспертиза.

При этом важно отметить, что процессуальное законодательство запрещает совмещать в одном лице функции эксперта и ревизора, эксперта и специалиста.

За годы советской власти сложилась достаточно сильная и представительная школа, которая не отличалась каким-то однообразием и включала множество взглядов, прежде всего связанных с содержанием понятия «судебно-бухгалтерская экспертиза».

В 1981 г. о судебно-бухгалтерской экспертизе начинают говорить как о науке, «...содержанием которой является исследование и разработка теоретических и практических вопросов, относящихся к применению бухгалтерского учета в следственной и судебной деятельности, установление научных основ методологии, организации и техники проведения документальной ревизии, инвентаризации и судебно-бухгалтерской экспертизы в процессе дознания, рас-

следования и разрешения в суде дел о хищениях» [89]. При этом судебно-бухгалтерскую экспертизу сводят к трем элементам: ревизии, инвентаризации и экспертизе.

Ревизия – это неотъемлемый и первичный элемент судебно-бухгалтерской экспертизы, который функционировал долгое время и функционирует в настоящее время, сохраняя все свое значение и предназначение. Вместе с тем следует отметить, что до 1935 г. не было разграничений между ревизией и экспертизой.

Инвентаризация – неотъемлемый элемент бухгалтерского учета и, естественно, судебно-бухгалтерской экспертизы, которая констатирует реальное имущественное положение хозяйствующего экономического субъекта. Инвентаризация имеет решающее значение во всех случаях восстановления учетных записей. Обычно это раскрытие структуры реализуемых или списываемых ценностей.

«Экспертиза – самостоятельное исследование, проводимое в целях установления существенных обстоятельств, для выяснения которых нужны специальные познания, а не контрольные действия по отношению к выводам ревизии. Посредством экспертизы проверяется следственная версия, а не утверждения ревизора как таковые» [86]. Эксперт исследует вопросы, поставленные перед ним следователем или судом, а не ищет дополнительных доказательств по расследуемому или рассматриваемому делу.

Судебно-бухгалтерская экспертиза является одним из формирующих видов судебных экспертиз. В этом качестве она в такой же степени отличается от других видов судебно-экономических экспертиз (финансово-экономической, налоговой, инженерно-экономической), в какой бухгалтерский учет отличается от других экономических наук. И если в общих вопросах теории и методологии она опирается на разработки пограничных разделов отраслевых экономических наук (контроль и ревизия, экономический анализ, аудит), то в решении практических вопросов у нее нет аналогов, она остается самостоятельным, своеобразным разделом судебных экспертиз.

Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается в тех случаях, когда для использования бухгалтерских и других знаний необходимо произвести в установленном процессуальным законодательством порядке исследование хозяйственных операций, нашедших полное или частичное отражение в документах бухгалтерского учета, результаты которого требуют анализа и истолкования эксперта-бухгалтера. Назначение судебно-бухгалтерской экспертизы является важным следственным действием. От четкости и правильности его проведения во многом зависят сроки и качество расследования по уголовному или гражданскому делу. Экспертизу следует назначать в крайних случаях, когда у следователя или суда после проведения ими разрешенных действующим законодательством всех следственных действий и приемов или судебного разбирательства возникли конкретные вопросы, разрешение которых возможно лишь специалистом, и в деле имеется достаточное количество материалов, необходимых для такого исследования. Как правило, судебно-бухгалтерская экспертиза назначается в следующих случаях:

когда выводы документальной ревизии или аудиторской проверки по поручению правоохранительных органов противоречат материалам уголовного дела и для устранения возникших противоречий требуется заключение эксперта-бухгалтера;

когда ревизором или аудитором при проверке не приняты к учету предъявленные материально ответственными и должностными лицами бухгалтерские документы, акты о недостатках товаров и другие бумаги по мотивам их ненадлежащего оформления, несвоевременного представления и т. д.;

когда имеется обоснованное ходатайство обвиняемого о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы;

когда имеются противоречия в выводах первоначальной и повторной ревизии и аудита по поручению следователя или суда;

когда применяемые ревизором или аудитором методы определения размера материального ущерба вызывают определенные сомнения;

когда такая необходимость вытекает из заключения эксперта другой специальности и в других случаях.

Результат исследования поставленных на разрешение судебно-бухгалтерской экспертизы вопросов подтверждается письменными доказательствами и заключением эксперта. В юридической литературе справедливо отмечается, что «как другие источники доказательств, экспертиза является процессуальным источником сведений о фактах, имеющих значение для дела» [26]. Более того, в Уголовно-процессуальном кодексе Российской Федерации также указано, что доказательствами по уголовному делу являются любые фактические данные, на основе которых следователь или суд определяют наличие или отсутствие общественно опасного деяния, степень вины лица, совершившего это деяние, и иные обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения дела. Эти данные устанавливаются показаниями свидетеля, потерпевшего, подозреваемого, обвиняемого, заключением эксперта, протоколами следственных и судебных действий и иными документами. Поэтому познания эксперта-бухгалтера по своему содержанию не ограничиваются только лишь учетно-экономическими, а представляют собой более широкие экономико-правовые и другие знания.

Следует отметить, что значительную помощь эксперты-бухгалтеры оказывают органам следствия и суду и в выполнении ими задач по профилактике и предупреждению экономических преступлений. В этих целях, проводя судебно-бухгалтерские экспертизы по расследуемым или рассматриваемым делам, эксперты указывают в своих заключениях меры, которые следует принять, чтобы устранить имеющиеся в учете и контроле недостатки и условия, способствовавшие совершению преступлений.

Таким образом, судебно-бухгалтерская экспертиза – это научное исследование экспертом-бухгалтером поставленных на его разрешение вопросов, она является высшей формой экономико-правового контроля и представляет собой разновидность экономических экспертиз. В свою очередь, как отмечает П.К. Пошюнас, экономическая экспертиза – это «процессуальное действие, производимое в установленном законом порядке экспертом-криминалистом и заключающееся в специализированном исследовании собранных документов хозяйственного учета с целью установления выводным путем фактических данных о совершении хозяйственных операций, выполнении плановых экономических показателей, наличии или отсутствии хозяйственных средств» [86]. Н.Т. Белуха дает свое определение судебно-бухгалтерской экспертизе: «Судебно-бухгалтерская экспертиза является экономическим исследованием конфликтных ситуаций в хозяйственной деятельности, которые стали объектом расследования правоохранительными органами, с целью их устранения и предупреждения повторения в дальнейшем» [33]. В данном определении не указывается, что экспертиза является процессуальным действием. Поэтому можно утверждать, что данное определение к судебной деятельности имеет косвенное отношение. Более того, судебно-бухгалтерскую экспертизу не следует назначать по всем конфликтным ситуациям в хозяйственной деятельности, которые стали объектом расследования правоохранительными органами, ее назначают только тогда, когда другими следственными приемами и действиями не удастся получить полных ответов по возникшим у следственных и судебных органов вопросам. Это крайний судебно-следственный прием. На этом основании можно считать судебно-бухгалтерскую экспертизу высшей формой экономико-правового контроля. При этом надо сказать, что в литературе нет существенных разногласий в определении понятия судебной экспертизы.

Многие преступления, не оставляя явных следов, приводят к возникновению некоторых свойств в системе учетных данных. Эта особенность определила в дальнейшем и потребность практики в разработке приемов по использованию экономической информации для выявления преступлений. В юридической литературе многие ученые [48,49] опираются на познание

закономерностей, возникающих при получении информации об экономическом преступлении. В этом смысле особое внимание заслуживает деление всех документов на две группы: документы, вызывающие изменения материальной ответственности, и документы, не вызывающие таких изменений. При этом они утверждают, что многие хищения и злоупотребления вызывают противоречия между этими двумя видами документов, которые порождаются тем, что преступники чаще вносят подложные записи в документы, непосредственно отражающие изменения в материальной ответственности, и реже искажают содержание других документов. В настоящее время наметилась тенденция к формированию пограничной экономико-криминалистической области знания на основе активного творческого осмысления и приспособления положений экономических наук (в том числе и бухгалтерского учета, экономического анализа, ревизии и аудита) к потребностям практики расследования экономических преступлений.

Говоря о современном состоянии судебно-бухгалтерской экспертизы, следует отметить, что ее ждут существенные изменения, прежде всего связанные с ориентацией отечественного учета и контроля на международные стандарты. В настоящее время в России уже действует 20 Положений по бухгалтерскому учету, основное содержание которых очень близко к содержанию международных стандартов, в отличие от той системы учета, которая господствовала в течение длительного периода. Ее особенности сводились к строгому следованию заранее принятым предписаниям и инструкциям, подчинению методологии учета требованиям и интересам государственных, и прежде всего налоговых, органов. «Новый подход связан не только с требованиями рыночной экономики, как это ошибочно многие полагают. В основном он связан с подчинением учета не европейской системе кодифицированного права, а англо-американской системе прецедентного права. В результате резко меняется роль администрации и особенно ее представителя – главного бухгалтера. У него значительно расширяются возможности принятия решений, которые теперь невозможно вычитывать из четких параграфов нормативных документов. Эти решения главный бухгалтер должен находить самостоятельно, опираясь на довольно расплывчатые принципы и достаточно широкие рекомендации. Нормативные документы в этом случае можно сравнить с медицинским справочником, в котором перечислены болезни и множество способов излечения. Но, установив диагноз и прочитав эту книгу, врач должен сам выбрать схему лечения, приноровив ее в каждом конкретном случае к отдельно взятому больному. Если лечащий врач не справляется с болезнью, то он или сам больной приглашает врача-консультанта. Если происходит нечто из ряда вон выходящее, то назначают судебно-медицинскую экспертизу» [98]. На наш взгляд, точно так же должны поступать правоохранительные органы и эксперт-бухгалтер, который, как и врач, обязан исследовать поставленные перед ним вопросы и искать на них ответы «не в пыли затерянных хартий», а исходя из своего профессионального суждения, опыта, уровня специальных познаний и компетенции, используя которые он должен сформулировать объективные юридически и экономически правильные конкретные ответы.

2. Становление и развитие судебно-бухгалтерской экспертизы в России

Хозяйственный учет возник значительно раньше, чем суды, но в судах, когда они появились, данные учета использовались очень широко. Считается, что хозяйственный учет возник примерно 6 000 лет назад. Он фиксировал факты хозяйственной жизни, т. е. действия и события, которые влекут или могут повлечь за собой юридические последствия. Эта фиксация предполагает осуществление контроля за действиями администрации, принимающей решения, связанные с управлением организацией. Основными средствами контроля изначально выступали: инвентаризация, которая позволяла констатировать реальное положение дел, и документация – их письменное, информационное, как бы мы теперь сказали, обоснование. Эти приемы и стали базой для последующих судебных исследований. Именно эти документы и составили то, что в дальнейшем получило название «судебная бухгалтерия» [98].

С развитием экономических отношений совершенствовался и учет как надстройка общественной формации, повышалось его значение в доказательствах имущественной ответственности. Так, в Средневековье возникла профессия путешествующего писца, который за плату составлял отчеты и выступал представителем разного рода в судебных инстанциях при рассмотрении имущественных споров. В это же время усовершенствуется форма учета – возникает двойная бухгалтерия, издаются книги по бухгалтерскому учету.

Примерно в XIII в. в связи с судебными разбирательствами бухгалтеры стали выступать в суде как эксперты. При этом уже проводилось различие между экспертом *in testes* – беспристрастным собирателем доказательств и экспертом *boni instructores iudicis* – помощником судьи в принятии решений.

Юридический подход к бухгалтерскому учету привел к формированию его персоналистической теории, согласно которой объектом бухгалтерского учета выступают не предметы (недвижимость, товары, материалы, деньги), а права и обязательства субъектов хозяйственной деятельности. Тем самым бухгалтера обязывали учитывать правоотношения, с одной стороны, между собственником предприятия и администратором и между администратором и агентами (лицами, находящимися в штате предприятия), а также корреспондентами (физическими и юридическими лицами, не состоящими в штате), с другой стороны. Юридическая интерпретация бухгалтерского учета была связана также с тем, что в судах документы рассматривали и трактовали юристы.

Развитие товарно-денежных отношений в условиях капиталистического общества содействовало повышению качества и достоверности бухгалтерского учета в конкурентной борьбе фирм и корпораций, использованию данных учета частной собственности и ее роста. Появились бухгалтерские фирмы, которые проводили контрольные проверки состояния учета и достоверности отчетности, выдавали специальные сертификаты, в которых указывалось, можно ли данные бухгалтерского учета использовать при исчислении налогов, решении имущественных дел в суде, распределении прибыли по акциям и т. д. Судебная практика в капиталистическом обществе широко использовала выводы экспертов-бухгалтеров при рассмотрении дел, которые касались финансовых отношений, возмещения убытков, уплаты пени, неустоек и т. д.

Современная судебная бухгалтерия в нашей стране стала следствием великой судебной реформы в 1864 г. В конце XIX – начале XX в. бухгалтерский учет и бухгалтерская экспертиза получают широкое признание в обществе. Бухгалтерская экспертиза да и сам учет требовали все более и более квалифицированных работников, и в стране дважды (в 1889 г. и 1910 г.) делались попытки создать по английским образцам Институт присяжных бухгалтеров – профессиональное объединение счетных работников.

Начиная с первых лет существования советской власти органы расследования и суды широко использовали результаты судебно-бухгалтерской экспертизы при расследовании уголовных и гражданских дел. Декретом о судах Совнарком РСФСР в 1918 г. предоставил судам право при рассмотрении гражданских дел, которые требуют специальных знаний, по своему решению приглашать специалистов в свой состав с правом соглашательного голоса.

Назначение экспертизы и процессуальное положение эксперта определялись Уголовно-процессуальным кодексом РСФСР от 23 февраля 1923 г. В нем указывалось, что эксперты вызываются в случаях, когда при расследовании или рассмотрении дел необходимы специальные знания в науке, искусстве или ремесле. При этом вывод эксперта определялся как юридическое доказательство.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.