

УДК 343.148.5

**БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА КАК РАЗНОВИДНОСТЬ
СУДЕБНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ЭКСПЕРТИЗ***канд. экон. наук, доц. Н.Ф. ГОРБАЧ**(Белорусский государственный экономический университет, Минск)*

Рассматривается проблема классификации судебных экономических экспертиз. В связи с отсутствием в Республике Беларусь единой классификации видов экономических экспертиз невозможно разработать эффективную методику производства определенного вида, с учетом их специфических свойств и особенностей, отдельных областей экономических знаний. На основе изучения нормативно-законодательных документов некоторых стран ЕС, СНГ, в том числе стран Таможенного союза, и различных точек зрения исследователей по данному вопросу предложен собственный подход к классификации судебных экономических экспертиз, в том числе судебно-бухгалтерских. Предложенная классификация судебных экономических экспертиз по родам, видам и разновидностям (подвидам) позволит достоверно определить задачи и пределы компетенции каждого вида экономической экспертизы, объекты исследования, соответствующую методику их проведения.

Ключевые слова: *судебная экономическая экспертиза; роды, виды и разновидности (подвиды) судебных экономических экспертиз; судебно-бухгалтерская экспертиза.*

Введение. Классификация проводимых в настоящее время экспертиз имеет существенное теоретическое и практическое значение, поскольку позволяет определить направления их методического и организационного обеспечения.

В данной работе акцент сделан на проведении только экономических экспертиз. Экономическая экспертиза подразумевает исследование финансово-экономической деятельности субъекта хозяйствования в различных областях, в том числе финансовых операций и аналитических показателей, а также процесса их формирования и отражения в учете и отчетности.

Следует подчеркнуть, что в настоящее время отсутствует единая классификация видов экономических экспертиз, что порождает проблему создания эффективной методики их проведения. В связи с этим вопросы формирования единой классификации видов экономических экспертиз носят не только теоретический, но и практический характер. С практической точки зрения они являются основой для формирования единого перечня видов экономических экспертиз, разработки общих принципов методики их производства одного вида.

Классификация экономических экспертиз по видам позволит более четко определить задачи и пределы компетенции каждого вида экономических экспертиз, объекты исследования, соответствующую методику их проведения.

Цель представляемой работы – выявление основных родов, видов и подвидов судебных экономических экспертиз для формирования наиболее полной их классификации.

Основная часть. Судебная экономическая экспертиза носит процессуальный характер и проводится в рамках уголовного, гражданского, административного и арбитражного дела. При этом эксперт, специально назначенный органами суда или следствия, опираясь на комплекс экономических и юридических знаний, для нужд правосудия составляет итоговый документ – заключение эксперта, которое является самостоятельным видом судебного доказательств.

С учетом следственно-судебной и экспертной практики все экспертизы принято классифицировать следующим образом: классы, которые делятся на роды, а последние – на виды, дифференцируемые на разновидности (или группы).

Руководствуясь трехмерным основанием классификации (предмет, объект и методика исследования в рамках экспертизы), можно говорить о том, что *судебная экономическая экспертиза – это отдельный класс судебных экспертиз, включающий (или не включающий), по мнению многих исследователей, отдельные роды, виды, подвиды (разновидности) экспертиз.*

Отметим, что в Перечне видов (подвидов) судебных экспертиз в Республике Беларусь, утвержденном постановлением Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь № 8 от 15.05.2014, выделена судебная экономическая экспертиза без деления на роды, виды (подвиды) [1].

В связи с этим следует обратиться к международному опыту, а именно к странам СНГ. Согласно приказу МВД России от 29.06.2005 № 511 (ред. от 18.01.2017) в экспертно-криминалистических подраз-

делениях органов внутренних дел Российской Федерации могут проводиться следующие виды экономических экспертиз [2]:

- 1) бухгалтерская – исследование содержания записей бухгалтерского учета;
- 2) налоговая – исследование исполнения обязательств по исчислению налогов и сборов;
- 3) финансово-аналитическая – исследование финансового состояния;
- 4) финансово-кредитная – исследование соблюдения принципов кредитования;
- 5) товароведческая – исследование промышленных (непродовольственных) товаров с возможным определением их стоимости.

Для сравнения, в приказе Минюста Российской Федерации от 27.12.2012 № 237 (ред. 19.09.2017) упоминаются только три вида экономических экспертиз: бухгалтерская, финансово-экономическая (исследование показателей финансового состояния и финансово-экономической деятельности хозяйствующего субъекта) и товароведческая, т.е. финансово-аналитическая и финансово-кредитная объединены в одну под общим названием финансово-экономическая [3].

Государственная судебно-экспертная служба при правительстве Кыргызской Республики проводит только два вида экономических экспертиз – бухгалтерскую (исследование бухгалтерского учета и отчетности) и финансово-экономическую (исследование финансово-экономической деятельности) [4]. Аналогичная классификация судебных экономических экспертиз закреплена в законодательных нормах Республики Армения [5].

Класс судебных экономических экспертиз в Республике Казахстан включает в себя следующие виды экспертиз [6]:

- судебно-экспертное исследование хозяйственных операций;
- судебно-экспертное бухгалтерское исследование;
- судебно-экспертное финансово-кредитное исследование;
- судебно-экспертное финансово-бюджетное исследование.

Республиканский центр судебной экспертизы им. Х. Сулаймановой при Министерстве юстиции Республики Узбекистан обеспечивают потребности судебно-следственных органов в производстве всех родов экономических экспертиз, которые классифицируются следующим образом [7]:

- судебно-бухгалтерская экспертиза;
- судебно-финансово-кредитная экспертиза;
- плано-экономическая экспертиза;
- экспертиза экономики труда;
- судебно-экономико-статистическая экспертиза.

Следовательно, можно сделать вывод, что виды судебных экономических экспертиз в странах СНГ достаточно схожи: некоторые из них по объему решаемых задач схожи полностью (бухгалтерская экспертиза), некоторые частично – финансово-бюджетное исследование и налоговая экспертиза. В качестве отличий следует выделить судебно-экспертное исследование хозяйственных операций, которое не имеет аналога по законодательству в Российской Федерации, Республике Армения и Кыргызской Республике, и финансово-аналитическую экспертизу, которая не назначается в Республике Казахстан. Некоторые роды экономических экспертиз не соответствуют рыночным отношениям, такие как плано-экономическая экспертиза и экспертиза экономики труда в Узбекистане. Однако в классификациях экономических экспертиз до сих пор они находят отражение у некоторых ученых.

Если следовать нормам украинского законодательства, судебные экономические экспертизы включают экспертизы бухгалтерского и налогового учета, финансово-хозяйственной деятельности и финансово-кредитных операций [8].

Центр судебно-бухгалтерских экспертиз в Варшаве публикует мнения о расследованиях в области финансов, бухгалтерского учета и банковского дела, комплексного экономического и финансового анализа, и все проводимые судебные экспертизы подразделяются на бухгалтерские, финансовые и экономические [9]. Департамент экономической экспертизы Литвы проводит бухгалтерские и финансовые экспертизы, а также экспертизы экономики труда [10]; Институт судебной экспертизы Эстонии – бухгалтерскую экспертизу организации (или юридического лица) и относит ее к классу криминалистических экспертиз [11].

С учетом анализа и потребностей следственной и судебной практики по расследованию и судебному рассмотрению экономических и налоговых правонарушений и в соответствии с классификацией экономических дисциплин, востребованных в правоохранительной деятельности, С.А. Звягиным [12, с. 15] предлагается дифференциация родов экономического класса судебных экспертиз на финансово-аналитическую, бухгалтерскую и налоговую. Аналогичной точки зрения придерживается и Т.В. Пашенко [13, с. 12].

Судебно-экономические экспертизы Н.Г. Цыпарков [14] классифицирует по предмету и методике исследования на судебно-бухгалтерские, финансово-экономические и инженерно-экономические.

Однако Е.Р. Россинская, Н.Д. Эриашвили и Ж.А. Кеворкова [15, с. 22] не выделяют инженерно-экономические экспертизы в составе судебно-экономических, а М.Ф. Сафонова и О.И. Швырева [16, с. 12] вместо последних добавляют финансово-кредитные экспертизы.

Авторы С.А. Бороненкова и Э.Ю. Козырчикова [17, с. 143] рекомендуют судебно-бухгалтерские, финансово-аналитические и финансово-кредитные считать родами судебно-экономических экспертиз.

Некоторые ученые в своих исследованиях пошли дальше и предлагают следующие виды судебно-бухгалтерских экспертиз, представленных в таблице 1.

Таблица 1 – Классификация видов судебно-бухгалтерских экспертиз

Автор и источник	Предлагаемые виды судебно-бухгалтерских экспертиз
Бороненкова С.А., Козырчикова Э.Ю. [17, с. 143]	- непосредственно бухгалтерские экспертизы; - судебно-налоговые экспертизы
Воюцкая И.В. [18, с. 8]	- хозяйственная бухгалтерская экспертиза; - судебная бухгалтерская экспертиза
Шадрин В.В. [19, с. 13]	- производственных запасов; - основных средств и нематериальных активов; - оплаты труда и расчетов с персоналом; - издержек производства и калькулирования себестоимости; - продаж продукции и товаров; - денежных средств и валютных операций; - финансовых вложений; - расчетов с дебиторами и кредиторами; - капитала; - финансовых результатов; - учетной политики и отчетности
Дубонос Е.С. [20, с. 57]	- исследование бухгалтерских документов и учетного процесса в сфере обрабатывающих производств; - исследование бухгалтерских документов и учетного процесса в строительстве; - исследование бухгалтерских документов и учетного процесса в сфере финансовой деятельности; - исследование бухгалтерских документов и учетного процесса в сфере образования; - исследование бухгалтерских документов и учетного процесса на объектах сельского и лесного хозяйства; - исследование бухгалтерских документов и учетного процесса в оптовой и розничной торговле; - исследование бухгалтерских документов и учетного процесса на объектах здравоохранения и предоставления социальных услуг; - исследование бухгалтерских документов и учетного процесса экономических субъектов индивидуального предпринимательства; - исследование бухгалтерских документов и учетного процесса в организациях транспорта и связи и др.

Бухгалтерскую экспертизу И.В. Воюцкая подразделяет на хозяйственную и судебную, основываясь на том, что общими основаниями назначения хозяйственной экспертизы могут являться распоряжения собственников, акционеров или руководителей организации для удовлетворения потребности в информации об эффективности функционирования хозяйствующего субъекта, информационного обеспечения управленческих решений, а также в целях выявления нарушений и недостатков в бухгалтерском учете, отчетности и системе внутреннего контроля.

Считаем такое деление не совсем обоснованным, так как экспертиза носит процессуальный характер, и проведение хозяйственной экспертизы схоже с обычным аудитом (проверкой) с целью определения достоверности финансовой отчетности для руководства организации.

Таким образом, автор (Н. Г.) предлагает законодательно закрепить в Республике Беларусь деление класса судебных экономических экспертиз, исходя из предмета, объекта и методики исследования, на следующие роды: *бухгалтерская экспертиза*, которая проводится для изучения хозяйственных операций и достоверности их отражения в бухгалтерском и налоговом учете и отчетности; *экспертиза финансово-хозяйственной деятельности*, посредством которой исследуются признаки и способы искажения данных о финансовых показателях, включая показатели оплаты труда, характеризующих финан-

совое состояние, платежеспособность и кредитоспособность субъекта хозяйствования, а также влияющих на конечный финансовый результат деятельности (рисунок 1).



Рисунок 1. – Предлагаемая классификация судебных экономических экспертиз

Заключение. Предложенное деление судебных экономических экспертиз в значительной степени условно, поскольку между видами прослеживается тесная взаимосвязь; один их вид может являться информационной основой для производства второго; в рамках проведения одного экспертного исследования могут решаться комплексные экономические задачи.

ЛИТЕРАТУРА

1. Об утверждении Инструкции о порядке выдачи свидетельства о присвоении квалификации судебного эксперта, внесения в него изменений, продления срока действия и прекращения действия указанного свидетельства : постановление Гос. комитета судебных экспертиз Респ. Беларусь, 15 мая 2014 г., № 8 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2014. – № 7/2892.
2. Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации : приказ МВД России, 29 июня 2005 г., № 511 : в ред. от 18.01.2017 г. // Информационно-правовой портал [Электронный ресурс] / ГАРАНТ.РУ. – М., 2018. – Режим доступа: <http://base.garant.ru/58060126>. – Дата доступа: 06.02.2018.
3. Об утверждении Перечня родов (видов) судебных экспертиз, выполняемых в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России, и Перечня экспертных специальностей, по которым предоставляется право самостоятельного производства судебных экспертиз в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России : приказ Минюста России, 27 дек. 2012 г., № 237 : ред. от 19.09.2017 г. // Информационно-правовой портал [Электронный ресурс] / ГАРАНТ.РУ. – М., 2018. – Режим доступа: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70209342>. – Дата доступа: 06.02.2018.
4. Официальный сайт Государственной судебно-экспертной службы при правительстве Кыргызской Республики [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://sudexpert.gov.kg/vidy-ekspertiz>. – Дата доступа: 06.02.2018.

5. Алексанян, М.С. Классификация судебных экспертиз в Республике Армения / М.С. Алексанян // Изв. ИГЭА. – 2012. – № 1 (81). – С. 143–150.
6. Об утверждении Перечня видов судебных экспертиз, проводимых органами судебной экспертизы, и экспертных специальностей, квалификация по которым присваивается Министерством юстиции Республики Казахстан : приказ министра юстиции Респ. Казахстан, 27 марта 2017 г., № 306 // Информационно-правовая система нормативных правовых актов Республики Казахстан Эділет [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://adilet.zan.kz/rus/docs/V1700014992>. – Дата доступа: 06.02.2018.
7. Официальный сайт Республиканского центра судебной экспертизы им. Х. Сулаймановой при М-ве юстиции Республики Узбекистан [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.sudex.uz/wap/?s=otdel_sudebno_ekonomicheskoy_ekspertizi. – Дата доступа: 13.02.2018.
8. Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень та Науково-методичних рекомендацій з питань підготовки та призначення судових експертиз та експертних досліджень : наказ М-ва юстиції України, 08.10.1998, № 53/5: Із змінами 26.04.2017, № 1420/5 [Електронний ресурс]. – Режим доступа: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>. – Дата доступа: 16.02.2018.
9. Официальный сайт Польского центра судебно-бухгалтерских экспертиз [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.opinie-ksiegowe.com/zakres-ekspertyz>. – Дата доступа: 17.02.2018.
10. Официальный сайт Литовского центра судебных экспертиз [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ltec.lt/ekonominiu>. – Дата доступа: 17.02.2018.
11. Официальный сайт Института судебной экспертизы Эстонии [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ekei.ee/ru/uslugi-naseleniyu/sudebnye-ekspertizy-i-issledovaniya>. – Дата доступа: 17.02.2018.
12. Звягин, С.А. Развитие методологии и методики бухгалтерской экспертизы : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / С.А. Звягин ; Воронеж. ин-т МВД России. – Воронеж, 2009. – 40 с.
13. Пашенко, Т.В. Развитие теории и практики бухгалтерской экспертизы : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Т.В. Пашенко ; Перм. гос. ун-т. – Пермь, 2010. – 22 с.
14. Цыпарков, Н.Г. Судебная бухгалтерия в схемах : учеб. пособие / Н.Г. Цыпарков. – Минск, 2003. – 98 с.
15. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учеб. пособие / Е.Р. Российская и [др.] ; под общ. ред. Е.Р. Росийской, Н.Д. Эриашвили, Ж.А. Кеворковой. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, Закон и право, 2011. – 383 с.
16. Сафонова, М.Ф. Судебно-бухгалтерская экспертиза / М.Ф. Сафонова, О.И. Швырева. – Ростов н/Д : Феникс, 2008. – 377 с.
17. Бороненкова, С.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: цель, задачи, приемы / С.А. Бороненкова, Э.Ю. Козырчикова // Изв. УрГЭУ. – 2011. – № 4 (36). – С. 142–149.
18. Воюцкая, И.В. Организационно-методические основы бухгалтерской экспертизы: на материалах предприятий Оренбургской области : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / И.В. Воюцкая ; Оренбург. гос. аграр. ун-т. – Оренбург, 2007. – 24 с.
19. Шадрин, В.В. Методология и организация бухгалтерской экспертизы : автореф. дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / В.В. Шадрин ; Саратов. гос. соц.-экон. ун-т. – Саратов, 2006. – 35 с.
20. Дубоносков, Е.С. К вопросу о классификации судебно-бухгалтерских экспертиз [Электронный ресурс] / Е.С. Дубоносков. – С. 54–58. – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/v/k-voprosu-o-klassifikatsii-sudebno-buhgalterskih-ekspertiz>. – Дата доступа: 17.02.2018.

Поступила 27.02.2018

FORENSIC ACCOUNTING AS A FORM OF LEGAL ECONOMIC EXPERTISE

N. HORBACH

The article is devoted to the problem of classification of legal economic expertise. Due to the absence of a unified classification of economic expertise types in the Republic of Belarus, it is impossible to develop an effective method of production of a certain type, taking into account their specific properties and features, certain areas of economic knowledge. Having studied the normative legal documents of some EU countries, CIS countries including countries of the Customs Union, and different points of view of researchers on this issue, the author offers her own approach to the classification of forensic economic expert examinations, including forensic accounting expertise. The proposed classification of forensic economic examinations by genera, species and varieties (subspecies) will allow to reliably determine the tasks and limits of competence of each type of economic expertise, the objects of research, the appropriate methodology for their conduct.

Keywords: *forensic economic expertise; genera, types and varieties (subspecies) of forensic economic expertise; forensic accounting expertise.*