

## **Модуль IV Правовые основы и порядок проведения судебно-бухгалтерской экспертизы**

### **Тема 12. Понятие, предмет и задачи судебно-бухгалтерской экспертизы**

Судебно-экономическая экспертиза на предварительном следствии и в суде состоит в исследовании материалов дела специалистом-бухгалтером и в даче им в соответствии с его специальными знаниями заключения по поставленным следователем вопросам, которые относятся к явлениям хозяйственной жизни, получившим отражение и бухгалтерском учете.

Судебно-экономические экспертизы подразделяются на три основных направления: бухгалтерские, финансово-экономические и экспертизы финансового состояния и платежеспособности должника (экспертиза по определению банкротства субъекта хозяйствования). Следует сказать, что Государственный экспертно-криминалистический центр МВД Республики Беларусь занимается производством не только бухгалтерских и финансово-экономических экспертиз, но и является государственной организацией, аккредитованной Департаментом по санации и банкротству Министерства экономики Республики Беларусь на производство экспертиз финансового состояния и платежеспособности должника.

Бухгалтерские и финансово-экономические экспертизы также производятся в Научно-исследовательском учреждении «Научно-исследовательский институт проблем криминологии, криминалистики судебной экспертизы Министерства юстиции Республики Беларусь».

Судебно-экономическая экспертиза является средством доказывания по уголовному делу, предусмотренным и регламентированным УПК Республики Беларусь. Она состоит в исследовании уже собранных по делу материалов, в первую очередь данных бухгалтерского учета, отчетности, анализе их и использовании в заключениях экспертов. С их помощью к уже собранным по делу материалам добавляются новые доказательства, для выявления которых требуется применение специальных знаний в области экономики и бухгалтерского учета. Характер и объем экспертного исследования определяются вопросами, которые следователь ставит на разрешение экспертов. Эксперты активно участвуют в процессе доказывания, их права и обязанности четко определены процессуальным законом.

Предметом судебно-бухгалтерской экспертизы являются события и явления хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования, зафиксированные в бухгалтерских документах, учетных регистрах, которые стали объектом расследования и в отношении которых эксперт-бухгалтер дает заключение в рамках вопросов, поставленных следователем (дознавателем).

В ходе проведения судебно-бухгалтерской экспертизы решаются следующие задачи:

- определение несоответствия данных учетных регистров хозяйственной деятельности фактическому состоянию дел, в случае несоответствия - его размера и механизма образования, влияния на результаты финансово-хозяйственной деятельности и расчетные взаимоотношения с финансовыми органами по платежам налогов и сборов в бюджет;

- установление и проверка фактов, размера, места и времени образования недостачи или излишков товарно-материальных ценностей, денежных средств; определение величины ущерба;

- проверка обоснованности списания сырья, материалов, готовой продукции, правильности применения утвержденных норм списания, соответствия их действующему законодательству;

- определение правильности (неправильности) ведения бухгалтерского учета и регистрации хозяйственно-финансовых операций, соответствия их законодательству, регулирующему бухгалтерский учет;
- определение соответствия (несоответствия) хозяйственно-финансовых операций законодательству, регулирующему предпринимательскую деятельность;
- выявление нарушений бухгалтерского учета и отчетности;
- установление действительного состояния расчетов между хозяйствующими субъектами, соответствия (несоответствия) их законодательству;
- установление правильности (неправильности) методики проведения инвентаризации, ревизии, налоговой проверки, аудита;
- установление условий, способствующих совершению экономических правонарушений;
- разработка рекомендаций, направленных на профилактику правонарушений в сфере экономики.

Объектами исследования судебно-бухгалтерской экспертизы являются только материалы дела, эксперт-бухгалтер не вправе самостоятельно исследовать документы, которые не приобщены к делу.

Метод судебно-бухгалтерской экспертизы - это способ исследования объектов, определение подхода к изучению, планомерный путь познания и установления истины. Используются такие методы, как:

- анализ - исследование путем мысленного или практического расчленения информации, заключенной в бухгалтерских документах, на составные части (элементы);
- синтез - изучение объектов исследования в целостности, единстве и во взаимосвязях;
- индукция - исследование составных элементов, части, вывод от частного к общему;
- дедукция - исследование объекта в целом;
- аналогия - научное исследование, познание на основе сходства с другими;
- абстрагирование - переход от конкретных объектов к общим понятиям и законам экономики, бухгалтерского учета;
- конкретизация - исследование объекта всесторонне, качественно, в связи с другими операциями хозяйственной деятельности, другими счетами;
- информационное моделирование - построение модели объекта, исследование на основе информации, зафиксированной в носителях информации;
- нормативно-правовое регулирование - исследование субъекта относительно норм права, правил, регулирующих и или иные операции хозяйственной деятельности и бухгалтерского учета.

Кроме перечисленных методов исследования при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы широко используются приемы исследования, применяемые в ревизионной работе субъектами экономического контроля: логическая, арифметическая, встречная проверки бухгалтерских документов и их контрольное сличение. Вместе с тем эксперт-бухгалтер не может использовать методы фактического контроля.

УПК РФ устанавливает, что одним из источников доказательств по уголовному делу является заключение эксперта. Это заключение даётся в результате проведения экспертизы. В соответствии с законом, она назначается, когда для разрешения возникающих вопросов по делу необходимо применение специальных познаний из определённой области. Следовательно, общим основанием для назначения СБЭ является наличие таких обстоятельств по делу, для выяснения которых требуется наличие специальных познаний в области бухгалтерского учёта. СБЭ состоит в исследовании экспертом предъявленных следователем или судом материалов дела. Цель - установление фактических данных, являющихся доказательствами. Заключение эксперта - источник

доказательств, следовательно, эксперт является активным участником процесса. Предмет - отражение в данных учёта хозяйственных операций, которые стали объектом расследования или судебного разбирательства, и по которым возникают вопросы, требующие для своего разрешения применения специальных бухгалтерских знаний.

Нас интересуют операции, которые стали предметом уголовного или гражданского судопроизводства. Экспертиза назначается не просто для проверки хозяйственных операций, а когда уже возникла проблема. Методом СБЭ является совокупность приёмов, используемых экспертом-бухгалтером при исследовании бухгалтерских документов, учётных записей, данных отчётности, а также иных материалов дела, и дача заключения по поставленным перед ней вопросам.

Судебно-бухгалтерская экспертиза имеет свой предмет и метод.

Предметом судебно-бухгалтерской экспертизы являются хозяйственные операции, отраженные в первичных документах, ставшие объектом расследования или судебного разбирательства, и в отношении которых перед экспертом-бухгалтером поставлены следователем или судом вопросы, разрешение которых требует применения специальных познаний в области бухгалтерского учета и других экономических дисциплин.

Объекты судебно-бухгалтерской экспертизы и материалы дела, необходимые для экспертного исследования, делятся на две группы:

- 1) бухгалтерские документы;
- 2) материалы уголовного или гражданского дела.

Первая группа включает документы, служащие средством осуществления бухгалтерского учета, вторая – все иные документы, в которые входят: акты ревизий и обследований, справки, выписки и уведомления других организаций, протоколы следственных и судебных действий, заключения экспертов других специальностей.

Пределы и порядок использования экспертом-бухгалтером материалов первой и второй группы различны. Выводы эксперта должны быть обоснованы бухгалтерскими источниками (документами, учетными регистрами, отчетностью и т. п.). Иные материалы дела могут быть использованы экспертом для более точного определения периода исследования и решения других вспомогательных и организационных вопросов.

В следственной практике встречаются случаи, когда для производства судебно-бухгалтерской экспертизы представляются изъятые у субъекта хозяйствования все бухгалтерские документы за инвентаризационный период, в котором установлена недостача.

Развитие науки и прикладных экономических дисциплин, к которым относится судебно-бухгалтерская экспертиза, неразрывно связано с созданием методологии, т. е. специфических приемов, при помощи которых изучается ее предмет.

Метод судебно-бухгалтерской экспертизы – совокупность способов и приемов, применяемых экспертом-бухгалтером при исследовании им документов, записей в учетных регистрах и других материалов дела.

Все приемы метода судебно-бухгалтерской экспертизы можно разделить на два самостоятельных, но взаимосвязанных раздела: приемы общей и частной методики.

Общеметодические приемы эксперт-бухгалтер применяет при исследовании различных дел независимо от характера расследуемого преступления, отрасли народного хозяйства и специфики работы хозяйствующего субъекта.

Некоторые способы совершения экономических правонарушений имеют свою специфику. Например, хищения в мясоперерабатывающей промышленности и в торговле совершаются разными способами. Потому при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы наряду с общими приемами применяются частные, учитывающие особенности правонарушения, способы документирования и учета хозяйственных операций.

Обобщая литературные источники и практику проведения судебно-бухгалтерской экспертизы можно отметить, что общеметодические приемы, используемые при расследовании, выражаются в следующем:

проверка документов и записей учетных регистрах по форме арифметически;  
юридическая проверка – предполагает определение соответствия отраженных в документах операций действующим нормативно-законодательным актам;  
встречная проверка операций по документам и записям в учетных регистрах – состоит в сопоставлении двух экземпляров одного и того же документа или двух различных документов, связанных между собой единством операции и находящихся в различных организациях;  
оценка законности и обоснованности хозяйственных операций по данным корреспонденции счетов бухгалтерского учета. Главное в этом приеме установить подлинность записей в учетных регистрах с оправдательными документами, а также данных учетных регистров с показателями бухгалтерской отчетности;  
балансовые увязки движения товарно-материальных ценностей (прием контрольного сличения) – поступление отдельных видов ценностей за межинвентаризационный период (включая их остатки при предыдущей инвентаризации), сопоставляют с их расходом за этот период и остатком инвентаризационной ведомости на день выявления расхождений;  
методические (технические) приемы экономического анализа – сравнение, средние и относительные величины, экономико-математические методы, статистические расчеты и др.

Порядок назначения судебно-бухгалтерской экспертизы в правоохранительной деятельности

Судебно-бухгалтерская экспертиза может назначаться только по возбужденному уголовному делу. Она может назначаться на стадии предварительного расследования дел, а также при рассмотрении их в суде. Вопрос о назначении экспертизы решается следователем в каждом отдельном случае в зависимости от обстоятельств дела.

Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается, как правило, в следующих случаях: когда результат проведенной ревизии противоречит материалам расследуемого дела;

- если при инвентаризации не приняты для отражения в учете и снижения выявленной недостачи ценностей в подотчете у материально-ответственного лица документы (акты на порчу, бой, лом товаров, расписки на отпуск товарно-материальных и денежных средств в долг и т. д.);
- в случаях наличия противоречия в выводах первичной и повторной (дополнительной) ревизий;
- при использовании ревизором при определении материального ущерба недостоверной методики;
- если такая необходимость вызвана выводами других видов экспертиз.

Прежде чем назначить производство судебно-бухгалтерской экспертизы, следователь внимательно изучает имеющиеся в деле материалы и, прежде всего материалы ревизии, систему учета и отчетности в организации, в которой совершено экономическое правонарушение. Сделав вывод о необходимости проведения экспертизы, следователь составляет постановление, в котором указывает основание для назначения экспертизы, фамилию эксперта, указывает перечень вопросов, поставленных на разрешение экспертизы и прилагает материалы для экспертного исследования.

Высокой частью постановления о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы является формулировка вопросов, подлежащих разрешению экспертом-бухгалтером.

На практике встречаются случаи постановки перед экспертом-бухгалтером вопросов, выходящих за пределы его компетенции. Их можно разделить на две основные группы: 1) вопросы, относящиеся к юридическим вопросам дела; 2) вопросы не юридические, но и не относящиеся к бухгалтерскому учету.

По содержанию наиболее распространенными вопросами, которые можно поставить на разрешение эксперта-бухгалтера, можно считать следующие:

- относящиеся к определению суммы и периодов образования недостачи материальных и денежных ценностей, к расшифровке ее, а также к определению круга материально-ответственных лиц;
- связанные с проверкой правильности отказа бухгалтерии или ревизора в принятии документов, представленных материально ответственным лицом;
- относящиеся к проверке правильности постановки бухгалтерского учета и его достоверности;
- связанные с постановкой перед эксперт-бухгалтером заданий по производству сложных расчетов, основанных на заключении экспертов других специальностей;
- направленные на сопоставление официальных данных бухгалтерского учета о деятельности того или иного должностного лица с различными неофициальными цифровыми записями, обнаруженными следователем;
- направленные на выяснение обстоятельств, способствующих преступлениям, и разработку мер по их устранению;
- связанные с проверкой выводов ревизии.

Все поставленные на разрешение вопросы не должны носить справочного характера ( Какими документами оформляется движение денежных средств в кассе? Кто отвечает за технику безопасности кассы? и т. п.).

Деятельность эксперта-бухгалтера регулируется уголовно-процессуальным законодательством Республики Беларусь, которое определяет его права, обязанности и ответственность.

Назначенный по делу эксперт-бухгалтер обязан:

- явиться к следователю по его вызову, участвовать в допросах и давать заключения;
- дать объективное заключение по поставленным перед ним вопросам в соответствии с предъявленными ему материалами дела. За дачу заведомо ложного заключения и за отказ от дачи заключения он несет уголовную ответственность;
- не разглашать данные предварительного следствия, ставшие ему известными; в письменной форме сообщить о невозможности дать заключение, если представленные ему материалы недостаточны для разрешения поставленных вопросов или если они выходят за пределы его специальных знаний;
- заявить о самоотводе при наличии оснований, указанных в законе.

Права, предоставленные эксперту законодательством, позволяют выполнять возложенные на него процессуальные обязанности.

Эксперт-бухгалтер вправе:

- знакомиться с материалами дела, относящимися к предмету экспертизы;
- заявлять о предоставлении ему дополнительных материалов, необходимых для дачи заключения;
- с разрешения следователя присутствовать при производстве допросов и других следственных действий и задавать дополнительные вопросы, относящиеся к предмету экспертизы;
- получить вознаграждение за выполнение своих обязанностей.

Таким образом, права и обязанности эксперта-бухгалтера направлены на обеспечение своевременного и качественного проведения судебно- бухгалтерской экспертизы.

## **Требования, предъявляемые к вопросам для СБЭ.**

Требования:

1. вопросы не должны выходить за пределы компетенции;
2. вопросы должны быть конкретными и вытекать из материалов дела;
3. вопросы должны быть расположены в логической последовательности;
4. вопросы должны быть сформулированы чётко и ясно, для исключения различных толкований;
5. вопросы не должны быть трафаретными для различных дел.

Понятия «Судебно-бухгалтерская экспертиза» и «Документальная ревизия» на практике часто отождествляют, что приводит к излишним затруднениям в деле оперативного получения необходимых данных по конкретному уголовному делу. Отчасти это связано с тем, что ревизия имеет не только отличия, но и некоторое сходство с судебно-бухгалтерской экспертизой.

Деятельность эксперта-бухгалтера при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы и деятельность ревизора имеют общие черты, заключающиеся в том, что они:

- исследуют однородные хозяйственные операции, отраженные в бухгалтерских документах;
- работают в основном перед материалами одного и того же характера – бухгалтерскими документами, учетными регистрами и отчетностью;
- используют при этом знания в одной и той же области – бухгалтерского учета, финансового контроля, анализа хозяйственной деятельности;
- работают в контакте со следователем, производящим расследования по делу.

Наряду с общими чертами между судебно-бухгалтерской экспертизой и документальной ревизией имеются принципиальные отличия, которые сводятся к следующему:

а) ревизия – осуществляется ревизионной комиссией, ревизором, аудитором. Ревизор является должностным лицом, его права, обязанности и ответственность определены соответствующим нормативным документом. Судебно-бухгалтерская экспертиза проводится экспертом-бухгалтером, которой не являются должностным лицом;

б) объектами ревизии являются документы и записи в учетных регистрах, т.е. только данные бухгалтерского учета; объектами судебно-бухгалтерской экспертизы являются как документы бухгалтерского учета, так и другие материалы уголовного (гражданского) дела;

в) составляемый ревизором акт ревизии является вторичным (производным) источником доказательств по делу, а заключение эксперта-бухгалтера является первоначальным источником доказательств.

г) деятельность эксперта-бухгалтера регламентируется уголовно-процессуальным и гражданским кодексами, а ревизоры не регламентируются.

Следовательно, существенное отличие судебно-бухгалтерской экспертизы от ревизии состоит в том, что параметры ее исследования ограничены кругом вопросов, поставленных на ее разрешение правоохранительными органами.

Нормативные акты:

1. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств: утв. М-вом финансов Респ. Беларусь, 30 ноябр. 2007 г., № 180 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2007. — № 16. — № 8/17745.

3. Об аудиторской деятельности: Закон Респ. Беларусь, от 08 нояб. 1994 г., №3373: в ред. Закона Респ. Беларусь от 25.06.2007 г. № 240—3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2007. — № 157. — №2/1337.

4. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: Постановление Мин. финансов Респ. Беларусь, от 29.06.2011., № 50.

5. О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь: Указ Президента Респ. Беларусь, от 16 окт. 2009 г., № 510 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2009. — №253. — №1 /11062.

6. Уголовно-процессуальный кодекс Республики Беларусь: Кодекс Респ. Беларусь от 16 июля 1999 г., № 295 — 3: в ред. Кодекса Респ. Беларусь от 15 июля 2008 г., №411 — 3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2008. — №184. — №2/1508.

### **Тема 13. Назначение и производство судебно-бухгалтерской экспертизы на предварительном следствии и в суде**

Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается в случаях, когда:

- вызывают обоснованное сомнение методы проведения ревизии, которыми установлены материальный ущерб, период, место его образования, лица ответственные за товарно-материальные ценности и денежные средства в период образования ущерба;
- выводы ревизии противоречат материалам дела, и для устранения противоречий необходимы специальные знания в области бухгалтерского учета;
- имеются противоречия в выводах нескольких ревизий по одним и тем же фактам, без проведения бухгалтерской экспертизы их нельзя устранить;
- ревизором не приняты во внимание оправдательные документы, предъявленные материально ответственным или другим лицом;
- необходимо разрешить вопрос о размере материального ущерба с учетом выводов экспертов других специальностей (почерковеда, технолога, строителя) и показаний обвиняемых и свидетелей;
- нельзя решить вопрос о том, имелись или не имелись в организации бухгалтерского учета и контроля нарушения законов, приказов, инструкций, правил и положений, регулирующих порядок учета и контроля денежных средств и материальных ценностей;
- имеется обоснованное ходатайство обвиняемого о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы;
- в иных случаях, когда для разрешения вопросов необходимы специальные знания в области бухгалтерского учета.

Признав необходимым назначить бухгалтерскую экспертизу, следователь (дознатель) на основании ст. 227 УПК Республики Беларусь выносит постановление, в котором указывает основания назначения экспертизы, обстоятельства дела, фамилию эксперта или название учреждения, в котором должна быть проведена экспертиза, вопросы, на которые должен ответить эксперт, указывает материалы, предоставляемые в его распоряжение.

Эксперту-бухгалтеру предоставляются те объекты экспертизы и материалы, которые обеспечивают решение экспертных задач на основе всестороннего анализа всех взаимосвязей и зависимостей в структуре бухгалтерского учета интересующих следствие (суд) данных.

При недостаточной ясности или неполноте заключения, а также в случае возникновения новых вопросов в отношении ранее исследованных обстоятельств на основании ст. 239 УПК Республики Беларусь может быть назначена дополнительная экспертиза, проведение которой поручается тому же или другому эксперту. При необоснованности заключения эксперта, наличии сомнений в его правильности может быть назначена повторная экспертиза. Ее проводит другой эксперт.

3. Заключение эксперта-бухгалтера - это процессуальный документ, который удостоверяет факт и ход проведенного исследования бухгалтерской документации и информации, которая содержится в ней, а также других документов, связанных с хозяйственными процессами субъекта хозяйственной деятельности, допустившего то или иное правонарушение. В заключении эксперт делает выводы по поставленным перед ним вопросам.

Заключение эксперта состоит из трех частей (вступительной, исследовательской и результативной) и приложений.

Во вступительной части заключения, эксперт указывает дату и место его составления, свои фамилию, имя, отчество, образование, специальность, стаж работы по специальности, ученую степень и ученое звание, занимаемую должность, основание для проведения экспертизы, удостоверяет своей подписью отметку о том, что он предупрежден об ответственности, установленной ст. 133 УПК Республики Беларусь, и об уголовной ответственности, установленной ст.ст. 401, 402 УК Республики Беларусь, за отказ или уклонение от исполнения без уважительных причин возложенных на него обязанностей или за дачу заведомо ложного заключения. Также должны быть указаны лица, присутствовавшие (если такое было) при проведении экспертизы, и их пояснения; время поступления материалов на экспертизу, ее начала и окончания, перерывы (если были) и их причины; материалы дела, документы (первичные, учетные, отчетные); обстоятельства дела (кратко), материалы, на основании которых возбуждено уголовное дело; время и период совершения правонарушения в хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования; размер причиненного ущерба; материально ответственное или должностное лицо; мотивы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы.

Во вступительной части также указываются вопросы, поставленные на разрешение экспертизы, в формулировке, изложенной следователем (дознавателем).

В исследовательской части заключения, эксперт-бухгалтер описывает процесс исследования по каждому вопросу, поставленному на разрешение, объекты экспертного исследования, информационное обеспечение, методику исследования, построение необходимых для бухгалтерского исследования моделей по каждому конкретному вопросу.

В процессе судебно-бухгалтерского исследования используются математические модели, описывающие характеристики исследуемых явлений (объектов) в формах числовых значений (формул), формально-логических (блок-схем), графических (диаграмм) изображений, а также в виде таблиц, матриц. Эксперт создает модель механизма формирования учетного процесса и способов искажения учетной информации, используя метод анализа, базирующийся на сопоставлении имитационных моделей с эталонными учетными системами и операциями.

В исследовательской части эксперт указывает реальный материальный ущерб, причиненный правонарушением, а не упущенную выгоду.

В результативной части заключения, эксперт-бухгалтер на каждый поставленный вопрос для разрешения дает конкретный ответ (да или нет). В случае, если исследование не подтвердило выводов проведенной ревизии, эксперт указывает причины расхождения, ссылаясь на другие доказательства.

Также в результативной части даются конкретные предложения, направленные на предупреждение экономических правонарушений.

Приложения являются самостоятельной частью заключения. Эксперт в ходе проведения экспертизы составляет ведомости, таблицы, схемы, диаграммы, графики, которые детализируют выводы экспертизы и конкретизируют однозначность выводов, сделанных экспертом-бухгалтером по поставленным перед ним вопросам. Каждое приложение имеет хронологическую нумерацию в пределах исследуемого вопроса, подписывается экспертом-бухгалтером, скрепляется печатью экспертного учреждения и является составной частью экспертного заключения.

В случаях, когда вопросы, поставленные на разрешение эксперта, выходят за пределы его компетенции или когда представленные материалы недостаточны для дачи соответствующего заключения, он составляет акт (сообщение) о невозможности сделать заключение судебно-бухгалтерской экспертизы. Акт аналогичен заключению, то есть структура его выдерживается, но вместо изложения исследования поставленных вопросов дается обоснование (со ссылками на материалы дела, указанием страниц) невозможности дать заключение.

4. Возможности использования специальных бухгалтерских и экономических познаний в деятельности правоохранительных органов по борьбе с преступностью привлекают внимание многих научных и практических работников. Методические рекомендации, разрабатываемые в свете таких возможностей, направлены на совершенствование способов выявления, расследования и предупреждения преступлений.

Возможности практического применения методов расследования (экономико-правового анализа, бухгалтерского анализа, документального анализа, экономического анализа), основанных на использовании бухгалтерской информации о готовящихся и совершаемых преступлениях, во многом определяются состоянием научной разработки процессуальных, методологических и методических вопросов этой проблемы. Различные ее аспекты нашли освещение в работах известных ученых, таких, как: Г.А. Атанесян, И.И. Басецкий, СП. Голубятников, В.Г. Дрейден, З.П. Климова, Н.В. Кудрявцева, В.Б. Любкин, С.С. Остроумов, П.К. Пошюнас, А.М. Ромашов, Л.А. Сергеев, В.Г. Танасевич, Н.Г. Цыпарков, А.В. Шестаков, Д.А. Шестаков, Г.А. Шумак.

При расследовании уголовных дел следователи нередко прибегают к использованию специальных познаний в области экономики и бухгалтерского учета. В практике наиболее часто встречаются следующие три формы использования специальных познаний:

- участие специалиста в производстве следственных действий;
- проведение ревизии в связи с уголовным делом при производстве предварительного следствия;
- производство судебно-экономической экспертизы.

Применение той или иной формы специальных экономических или бухгалтерских познаний должно определяться конкретными обстоятельствами и сложностью расследуемых уголовных дел. Главным критерием в выборе той или иной формы должно стать глубокое и четкое знание о сущности и возможностях всех трех форм специальных знаний. И наоборот, незнание и непонимание этих возможностей может привести к некоторым отрицательным последствиям.

Участие специалиста-бухгалтера в следственных действиях предусмотрено ст.200 УПК Республики Беларусь. Цель участия специалиста-бухгалтера в следственных действиях определена уголовно-процессуальным законом - оказывать следователю содействие в обнаружении, закреплении и изъятии доказательств. Специалист выступает в роли консультанта следователя. Главная роль его состоит в том, чтобы помочь следователю не пройти мимо фактов, имеющих значение для дела. Необходимость участия специалиста-бухгалтера в следственных действиях как формы использования специальных бухгалтерских познаний появляется у следственных работников тогда, когда они нуждаются в лице, сведущем в области бухгалтерского учета, для выявления, собирания, осмотра бухгалтерских документов, решения вопросов справочного характера, а также в тех случаях, когда с помощью специалиста-бухгалтера, не назначая ревизии, они могут собрать необходимые материалы для производства судебно-бухгалтерской экспертизы. Документы бухгалтерского учета, являясь средством фиксации различных хозяйственных операций, чаще всего хранятся в соответствующих организациях и учреждениях и могут быть впоследствии утрачены. В этих случаях помощь специалиста необходима, поскольку его участие в своевременном осмотре и выемке документов позволяет предотвратить возможное уничтожение документов или внесение в них изменений, позволяющих скрыть следы преступлений.

Специалист определяется как не заинтересованное в исходе уголовного дела лицо, обладающее специальными знаниями и навыками, вызванное органом, ведущим уголовный процесс, для участия и оказания содействия в производстве следственных или других процессуальных действий.

Следователь (дознатель) разъясняет специалисту-бухгалтеру его права и обязанности, предусмотренные в ст. 62 УПК Республики Беларусь, предупреждает об ответственности за отказ или уклонение от выполнения обязанностей, что фиксируется в протоколе соответствующего следственного действия и удостоверяется подписью специалиста.

За отказ или уклонение от выполнения своих служебных обязанностей к специалисту могут быть применены меры общественного воздействия или на него может быть наложено денежное взыскание, что разъясняется специалисту и указывается в протоколе соответствующего следственного действия.

Специалист-бухгалтер, участвующий в производстве следственного действия, самостоятельно не составляет никаких документов, а лишь делает подлежащие занесению в протокол заявления, связанные с обнаружением, закреплением и изъятием доказательств, и дает пояснения по поводу выполняемых им действий. Протокол подписывается следователем (дознателем), специалистом и всеми другими лицами, участвовавшими в производстве следственного действия.

Специалист, участвуя в проведении следственного действия, помогает следователю (дознателю) и работает непосредственно под его контролем и руководством.

Специалист-бухгалтер не проводит исследований, конкретное участие его в расследовании определяется следователем (дознателем), пригласившим его.

Специалист-бухгалтер может быть ознакомлен с обстоятельствами хищения в устной форме, без предоставления ему материалов дела, в пределах, которые необходимы для выполнения его функций.

Специалист-бухгалтер не вправе заявлять ходатайство, он может только обращать внимание следователя (дознателя) на определенные обстоятельства дела и давать пояснения по поводу выполняемого следственного действия, связанного с обнаружением, закреплением и изъятием доказательств.

Результаты деятельности специалиста-бухгалтера фиксируются в протоколе соответствующего следственного действия.

Следователь (дознатель) обязан перед началом следственного действия удостовериться в компетентности лица, вызванного в качестве специалиста, убедиться в незаинтересованности в исходе дела и выяснить его отношение к подозреваемому (обвиняемому) и потерпевшему. Для более основательной проверки компетентности приглашенного лица следователь (дознатель) может получить характеризующие специалиста данные от его сослуживцев, руководителей и сотрудников правоохранительных органов, которые в прошлом использовали его бухгалтерские знания.

При обнаружении некомпетентности вызванного специалиста следователь (дознатель) должен заменить его другим, сведущим лицом.

Нельзя приглашать в качестве специалиста лицо, которое является свидетелем по делу, или совмещать в одном лице функции специалиста и понятого.

Специалист не может участвовать в том же деле в качестве защитника, а также представителя потерпевшего, гражданского истца, гражданского ответчика.

Фактическое участие специалиста в проведении следственного действия отражается в соответствующем протоколе, который зачитывается следователем (дознателем) и подписывается всеми участниками, в том числе и специалистом-бухгалтером.

Специалист-бухгалтер имеет право на вознаграждение за выполнение им своих обязанностей. За ним сохраняется средний заработок по месту работы за все время, затраченное им в связи с вызовом следователя (дознателя), в том случае, если он обязанности специалиста-бухгалтера выполнял в порядке служебного задания.

#### Нормативные акты:

1. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств: утв. М-вом финансов Респ. Беларусь, 30 ноябр. 2007 г., № 180 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2007. — № 16. — № 8/17745.

3. Об аудиторской деятельности: Закон Респ. Беларусь, от 08 нояб. 1994 г., №3373: в ред. Закона Респ. Беларусь от 25.06.2007 г. № 240—3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2007. — № 157. — №2/1337.

4. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: Постановление Мин. финансов Респ. Беларусь, от 29.06.2011., № 50.

5. О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь: Указ Президента Респ. Беларусь, от 16 окт. 2009 г., № 510 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2009. — №253. — №1 /11062.

6. Уголовно-процессуальный кодекс Республики Беларусь: Кодекс Респ. Беларусь от 16 июля 1999 г., № 295 — 3: в ред. Кодекса Респ. Беларусь от 15 июля 2008 г., №411 — 3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2008. — №184. — №2/1508.