

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.

2. О бухгалтерском учете и отчетности: Закон Респ. Беларусь, 18 окт. 1994г., № 3321—XII: в ред. Закона Респ. Беларусь от 26.12.2007 г. № 302—3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2007. — №3. — №2/1399.

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.

