РЕФЕРАТ

по курсу "Бухгалтерский учет и аудит"

по теме: "Судебно-бухгалтерская экспертиза на предварительном следствии, в суде, арбитражном суде"

## 1. Порядок назначения судебно-бухгалтерской экспертизы на предварительном следствии, в суде, арбитражном суде

В уголовном судопроизводстве бухгалтерская экспертиза назначается в случаях, когда без применения специальных познаний в области бухгалтерского учета следователь не может разрешить возникшие по делу существенные вопросы. Такая необходимость может возникнуть как на стадии предварительного расследования, так и на стадии судебного разбирательства.

Следователь обладает определенными знаниями в области бухгалтерского учета и применяет их при производстве различных следственных действий - допросах обвиняемых, свидетелей и др. В частности, осматривая приобщенные к делу бухгалтерские документы и регистры (иногда с участием специалиста-бухгалтера), он устанавливает новые факты. Но при этом следователь не может подменять эксперта-бухгалтера.

Без заключения эксперта-бухгалтера следователь вправе разрешать по делу лишь такие вопросы, для выяснения которых достаточно общеизвестных познаний в области бухгалтерского учета.

Если, например, по делу необходимы вытекающие из его материалов несложные расчеты, связанные с установлением размера материального ущерба, недостачи у кассира денег и т.п., бухгалтерская экспертиза не назначается. Такие расчеты производит сам следователь или, по его поручению, ревизор или бухгалтер данной организации.

Без помощи эксперта-бухгалтера следователь, как правило, разрешает следующие вопросы:

осматривает приобщенные к делу бухгалтерские документы и регистры при установлении новых фактов по делу;

осуществляет простые расчеты по установлению материального ущерба, недостачи по кассе и другие расчеты.

Основания для назначения СБЭ определяются конкретными обстоятельствами дела, а именно:

необходимостью документального подтверждения показаний свидетелей, обвиняемых или фактов, установленных экспертами других специальностей;

обоснованными возражениями обвиняемого против выводов документальной ревизии, если для проверки нужны специальные знания в области бухгалтерского учета и не требуется проводить повторную ревизию;

несоответствием выводов проведенной по требованию следователя ревизии и других материалов дела.

Предметом СБЭ являются обстоятельства, которые устанавливаются при помощи других источников доказательств и требуют документального подтверждения. Объектами исследования при этом остаются сведения, содержащиеся в бухгалтерской документации. Таким образом, эксперт-бухгалтер должен установить наличие или отсутствие признаков искомого явления, а также проанализировать выявленные признаки и дать свое заключение.

Объем материалов, необходимый для проведения СБЭ, зависит от специфики дела. Эти материалы подбирает, как правило, сам следователь. При этом эксперт может ходатайствовать о предоставлении ему дополнительных материалов, необходимых для проведения экспертизы. Важно, чтобы в деле были все документы, подтверждающие факт нарушения, в том числе и подложные.

Экспертизы других специалистов, необходимые эксперту-бухгалтеру для расчетов (технологические, криминалистические, товароведческие), проводятся до назначения СБЭ. Документы, необходимые для проведения СБЭ, следователь должен затребовать в соответствующих организациях.

Назначение СБЭ не относится к первоочередным следственным действиям уголовного процесса.

Следователь, прежде чем назначить экспертизу, собирает и изучает нужные доказательства. Признав необходимость СБЭ, следователь составляет постановление, в котором указывает основание для ее назначения и перечисляет вопросы, поставленные перед экспертом-бухгалтером. Содержание вопросов зависит от специфики расследуемого дела, но существуют требования, которые должны соблюдаться при постановке этих вопросов:

нельзя ставить вопросы, выходящие за пределы компетенции эксперта-бухгалтера;

нельзя ставить вопросы, для разрешения которых необходимо проведение ревизий или других экспертиз;

нельзя ставить вопросы, касающиеся правовой оценки преступления;

необходимо избегать множественности и повторяемости вопросов.

Признав необходимость назначения СБЭ, следователь выносит об этом постановление (ст. 195 УПК РФ), где указывает:

основание для назначения экспертизы;

фамилию, имя, отчество эксперта-бухгалтера, его должность или наименование экспертного учреждения, в котором должна быть произведена СБЭ;

вопросы к эксперту-бухгалтеру;

материалы, предоставленные в распоряжение эксперта-бухгалтера.

Следователь знакомит с постановлением о назначении СБЭ подозреваемого, обвиняемого или его защитника и разъясняет их права:

знакомиться с постановлением о назначении судебной экспертизы;

заявлять отвод эксперту или ходатайствовать о производстве судебной экспертизы в другом экспертном учреждении;

ходатайствовать о привлечении в качестве экспертов указанных ими лиц либо о производстве судебной экспертизы в конкретном экспертном учреждении;

ходатайствовать о внесении в постановление о назначении судебной экспертизы дополнительных вопросов эксперту;

присутствовать с разрешения следователя при производстве судебной экспертизы, давать объяснения эксперту;

знакомиться с заключением эксперта или сообщением о невозможности дать заключение, а также с протоколом допроса эксперта.

Об этом составляется протокол, который подписывают следователь и лица, ознакомленные с постановлением.

Следователь вправе присутствовать при производстве СБЭ (ст. 197 УПК РФ) и получать разъяснения эксперта по поводу проводимых им действий. Факт отсутствия следователя при производстве судебной экспертизы отражается в заключении эксперта-бухгалтера.

При производстве СБЭ в экспертном учреждении следователь направляет руководителю этого учреждения постановление о назначении экспертизы и материалы, необходимые для ее производства (ст. 199 УПК РФ).

Руководитель экспертного учреждения после получения постановления поручает производство СБЭ конкретному эксперту или нескольким лицам из числа работников данного учреждения и уведомляет об этом следователя. При этом руководитель разъясняет эксперту-бухгалтеру его права, предусмотренные ст.57 УПК РФ, и ответственность, предусмотренную ст.307 УК РФ.

Руководитель экспертного учреждения вправе возвратить без исполнения постановление о назначении СБЭ и материалы, предоставленные для ее производства, если в данном учреждении нет необходимого эксперта или специальных условий для проведения исследования; указав причины возврата.

Если СБЭ производится вне экспертного учреждения, то следователь вручает постановление и необходимые материалы эксперту-бухгалтеру, сам разъясняет ему права и ответственность (ст. 199 УПК РФ). Эксперт также вправе возвратить без исполнения постановление следователю, если ему недостаточно предоставленных материалов или он считает, что не обладает достаточными знаниями для производства экспертизы.

Работу эксперта-бухгалтера на предварительном следствии можно разделить на три стадии:

предварительное ознакомление с материалами дела;

исследование материалов дела и разрешение вопросов;

составление заключения и передача его следователю.

На стадии предварительного ознакомления с материалами дела определяется возможность проведения судебной экспертизы. Эксперт-бухгалтер согласно ст.57 УПК РФ имеет право отказаться от дачи заключения в случаях если:

вопросы следователя выходят за пределы его компетенции;

до проведения экспертизы требуется дополнительная объемная работа (например, проведение ревизии);

необходимые для экспертизы документы уничтожены или находятся в непригодном состоянии.

На стадии исследования материалов дела и разрешения вопросов следователя эксперт-бухгалтер составляет рабочий план экспертизы в соответствии с планом расследования. Он имеет право при необходимости участвовать в допросах обвиняемого, свидетелей, а также при обысках.

На стадии составления заключения эксперт-бухгалтер формально фиксирует полученные при проведении экспертизы результаты, а затем передает заключение следователю.

Во время проведения бухгалтерской экспертизы следователь может выявить новые обстоятельства дела, требующие специальных познаний, В таких случаях возникает необходимость проведения дополнительной экспертизы.

В соответствии с нормами Уголовно-процессуального кодекса, на стадии предварительного расследования или судебного разбирательства может назначаться комиссионная, комплексная, дополнительная или повторная экспертиза.

На стадии судебного следствия суд по ходатайству сторон или по собственной инициативе может назначить СБЭ (ст.283 УПК РФ). В этом случае председательствующий предлагает сторонам представить в письменном виде вопросы эксперту-бухгалтеру. Вопросы должны быть оглашены, и по ним заслушивается мнение участников судебного разбирательства. Рассмотрев указанные вопросы, суд своим определением или постановлением отклоняет те, которые не относятся к уголовному делу или к компетенции эксперта-бухгалтера. Суд по ходатайству сторон или по собственной инициативе может назначить повторную или дополнительную экспертизу в случае наличия противоречий между заключениями экспертов, которые не могут быть устранены путем их допроса.

В арбитражном суде для разъяснения возникающих при рассмотрении дела вопросов, требующих специальных знаний, арбитражный суд назначает экспертизу по ходатайству лица, участвующего в деле, или с согласия лиц, участвующих в деле.

Арбитражный суд может назначить экспертизу по своей инициативе в случае, если ее назначение предписано законом или предусмотрено договором либо необходимо для проверки заявления о фальсификации представленного доказательства, либо если необходимо проведение дополнительной или повторной экспертизы. Круг и содержание вопросов, по которым должна быть проведена экспертиза, определяются арбитражным судом.

Судья назначает экспертизу и эксперта для ее проведения, а также разрешает вопрос о привлечении к участию в процессе специалиста, переводчика при подготовке дела к судебному разбирательству.

Стороны, третьи лица, иные лица, участвующие в деле, вправе представить в арбитражный суд вопросы, которые должны быть разъяснены при проведении экспертизы. Отклонение вопросов, представленных лицами, участвующими в деле, суд обязан мотивировать.

О назначении экспертизы или об отклонении ходатайства о назначении экспертизы арбитражный суд выносит определение. Лица, участвующие в деле, могут:

ходатайствовать о привлечении в качестве экспертов указанных ими лиц или о проведении экспертизы в конкретном экспертном учреждении,

заявлять отвод эксперту;

ходатайствовать о внесении в определение о назначении экспертизы дополнительных вопросов, поставленных перед экспертом;

давать объяснения эксперту; знакомиться с заключением эксперта или сообщением о невозможности дать заключение;

ходатайствовать о проведении дополнительной или повторной экспертизы.

В определении о назначении экспертизы указываются основания для назначения экспертизы; фамилия, имя и отчество эксперта или наименование экспертного учреждения, в котором должна быть проведена экспертиза; вопросы, поставленные перед экспертом; материалы и документы, предоставляемые в распоряжение эксперта; срок, в течение которого должна быть проведена экспертиза и должно быть представлено заключение в арбитражный суд.

В определении также указывается на предупреждение эксперта об уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения.

Экспертиза проводится государственными судебными экспертами по поручению руководителя государственного судебно-экспертного учреждения и иными экспертами из числа лиц, обладающих специальными знаниями, в соответствии с федеральным законом. Проведение экспертизы может быть поручено нескольким экспертам.

Лица, участвующие в деле, могут присутствовать при проведении экспертизы, за исключением случаев, если такое присутствие способно помешать нормальной работе экспертов, но не вправе вмешиваться в ход исследований. При составлении экспертом заключения и на стадии совещания экспертов и формулирования выводов, если судебная экспертиза проводится комиссией экспертов, присутствие участников арбитражного процесса не допускается.

В гражданском судопроизводстве при возникновении в процессе рассмотрения дела вопросов, требующих специальных знаний в различных областях науки, техники, искусства, ремесла, суд назначает экспертизу.

Судья назначает экспертизу и эксперта для ее проведения, а также разрешает вопрос о привлечении к участию в процессе специалиста, переводчика при подготовке дела к судебному разбирательству.

Каждая из сторон и другие лица, участвующие в деле, вправе представить суду вопросы, подлежащие разрешению при проведении экспертизы. Окончательный круг вопросов, по которым требуется заключение эксперта, определяется судом. Отклонение предложенных вопросов суд обязан мотивировать.

Стороны, другие лица, участвующие в деле, имеют право:

просить суд назначить проведение экспертизы в конкретном судебно-экспертном учреждении или поручить ее конкретному эксперту;

заявлять отвод эксперту; формулировать вопросы для эксперта;

знакомиться с определением суда о назначении экспертизы и со сформулированными в нем вопросами; знакомиться с заключением эксперта;

ходатайствовать перед судом о назначении повторной, дополнительной, комплексной или комиссионной экспертизы. При уклонении стороны от участия в экспертизе, непредоставлении экспертам необходимых материалов и документов для исследования и в иных случаях, если по обстоятельствам дела и без участия этой стороны экспертизу провести невозможно, суд в зависимости от того, какая сторона уклоняется от экспертизы, а также какое для нее она имеет значение, вправе признать факт, для выяснения которого экспертиза была назначена, установленным или опровергнутым.

В определении о назначении экспертизы суд указывает наименование суда; дату назначения экспертизы; наименования сторон по рассматриваемому делу; наименование экспертизы; факты, для подтверждения или опровержения которых назначается экспертиза; вопросы, поставленные перед экспертом; фамилию, имя и отчество эксперта либо наименование экспертного учреждения, которому поручается проведение экспертизы; предоставленные эксперту материалы и документы для сравнительного исследования; особые условия обращения с ними при исследовании, если они необходимы; наименование стороны, которая производит оплату экспертизы.

В определении суда также указывается, что за дачу заведомо ложного заключения эксперт предупреждается судом или руководителем судебно-экспертного учреждения, если экспертиза проводится специалистом этого учреждения, об ответственности, предусмотренной Уголовным кодексом РФ.

Экспертиза проводится экспертами судебно-экспертных учреждений по поручению руководителей этих учреждений или иными экспертами, которым она поручена судом.

Экспертиза проводится в судебном заседании или вне заседания, если это необходимо по характеру исследований либо при невозможности или затруднении доставить материалы или документы для исследования в заседании.

Лица, участвующие в деле, вправе присутствовать при проведении экспертизы, за исключением случаев, если такое присутствие может помешать исследованию, совещанию экспертов и составлению заключения.

При рассмотрении и разрешении дел об административных правонарушениях нередко возникает необходимость применения специальных познаний. В случаях если при производстве по делу об административном правонарушении возникает необходимость в использовании специальных познаний в науке, технике, искусстве или ремесле, судья, орган, должностное лицо, в производстве которых находится дело, выносят определение о назначении экспертизы. Определение обязательно для исполнения экспертами или учреждениями, которым поручено проведение экспертизы.

Определение о назначении экспертизы может быть вынесено, в частности, при подготовке дела об административном правонарушении к рассмотрению (ст.29.4 КоАП РФ).

В определении указываются:

основания для назначения экспертизы;

фамилия, имя, отчество эксперта или наименование учреждения, в котором должна быть проведена экспертиза;

вопросы, поставленные перед экспертом;

перечень материалов, предоставляемых в распоряжение эксперта.

Кроме того, в определении должны быть записи о разъяснении эксперту его прав и обязанностей и о предупреждении его об административной ответственности за дачу заведомо ложного заключения.

Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта.

До направления определения для исполнения судья, орган, должностное лицо, в производстве которых находится дело об административном правонарушении, обязаны ознакомить с ним лицо, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении, и потерпевшего, разъяснить им права, в том числе право заявлять отвод эксперту, право просить о привлечении в качестве эксперта указанных ими лиц, право ставить вопросы для дачи на них ответов в заключении эксперта.

Эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени. В заключении эксперта должно быть указано, кем и на каком основании проводились исследования, их содержание, должны быть даны обоснованные ответы на поставленные перед экспертом вопросы и сделаны выводы.

Заключение эксперта не является обязательным для судьи, органа, должностного лица, в производстве которых находится дело об административном правонарушении, однако несогласие с заключением эксперта должно быть мотивировано.

## 2. Методологические принципы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы

В соответствии с приказом Минюста РФ от 20.12.02 № 347 "Об утверждении инструкции по организации производства судебных экспертиз в судебно-экспертных учреждениях системы Министерства юстиции Российской Федерации" основаниями производства судебной экспертизы в судебно-экспертных учреждениях (далее - СЭУ) являются: определения и постановления суда, судьи, органа дознания, лица, производящего дознание, следователя или прокурора. Орган или лицо, назначившее судебную экспертизу, предоставляет в СЭУ объекты исследований и материалы дела, необходимые для проведения исследований и дачи заключения эксперта.

В необходимых случаях орган или лицо, назначившее судебную экспертизу, предоставляет образцы для сравнительного исследования, а также документы, содержащие сведения, относящиеся к предмету судебной экспертизы (протоколы осмотров, допросов и других процессуальных действий, справки, выписки и т.п.).

Поступившее в СЭУ постановление (определение) о назначении судебной экспертизы в течение суток рассматривается руководителем СЭУ и регистрируется в журнале регистрации экспертиз.

При назначении судебной экспертизы, для производства которой требуется решение вопросов, относящихся к разным экспертным специальностям (в отношении разных объектов или одного и того же объекта), регистрируется каждое отдельное исследование, заканчивающееся самостоятельным заключением. При этом порядок исследований должен обеспечить сохранность объекта для последующей судебной экспертизы.

Судебная экспертиза, назначенная и проведенная в суде, регистрируется в указанном выше порядке после передачи экспертом заключения и копии определения (постановления) суда в СЭУ.

Дополнительная и повторная судебные экспертизы назначаются по основаниям, предусмотренным процессуальным законодательством.

Производство дополнительной судебной экспертизы поручается тому же или другому эксперту (другим экспертам).

Производство повторной судебной экспертизы поручается другому эксперту или другой комиссии экспертов.

Производство комиссионной или комплексной судебных экспертиз может быть поручено органом или лицом, которые их назначили, нескольким учреждениям (межведомственная комиссионная или межведомственная комплексная судебные экспертизы). Организация и производство указанных судебных экспертиз возлагаются на руководителя СЭУ либо на руководителей нескольких судебно-экспертных учреждений.

Руководитель СЭУ может передать часть обязанностей и прав, связанных с организацией и производством комиссионной или комплексной судебных экспертиз, одному из членов комиссии экспертов, процессуальные функции которого не отличаются от функций остальных экспертов.

В случае необходимости осмотра исследуемого объекта по месту его нахождения, предоставления дополнительных объектов, в том числе образцов или материалов дела, эксперт заявляет об этом письменное ходатайство органу или лицу, которые назначили экспертизу.

Если ходатайство не удовлетворяется в течение 30 календарных дней, поставленные вопросы решаются в той мере, в какой позволяют это имеющиеся в распоряжении эксперта материалы.

На основании проведенных исследований с учетом их результатов эксперт от своего имени или комиссия экспертов дают письменное заключение и подписывают его. Подписи эксперта или комиссии экспертов удостоверяются печатью СЭУ. При этом необходимо оформлять заключение на бланке и постранично его визировать.

Приказом Минюста РФ от 14.05.03 № 114 "Об утверждении перечня родов (видов) экспертиз, выполняемых в государственных судебно-экспертных учреждениях Министерства юстиции Российской Федерации, и перечня экспертных специальностей, по которым предоставляется право самостоятельного производства судебных экспертиз в государственных судебно-экспертных учреждениях Минюста РФ", утвержден следующий перечень видов экспертиз:

Бухгалтерская экспертиза. Ее задача - исследование записей бухгалтерского учета с целью установления наличия или отсутствия в них искаженных данных.

Финансово-экономическая экспертиза. Ее задача - исследование:

показателей финансового состояния и финансово-экономической деятельности хозяйствующего субъекта;

признаков и способов искажения данных о финансовых показателях, влияющих на финансовый результат и расчеты по обязательствам хозяйствующего субъекта;

расчета долевого участия учредителей (акционеров) в имуществе и распределяемой прибыли хозяйствующего субъекта;

признаков и способов искажения данных о финансовых показателях, характеризующих платежеспособность, кредитоспособность, использование и возвратность кредитов хозяйствующего субъекта;

показателей, характеризующих формирование размера (величины) оплаты труда с целью установления отклонений от действующих норм.

Как видно из действующего приказа Минюста № 114, задача бухгалтерской экспертизы достаточно узкая. Вся экспертиза сводится лишь к исследованию записей бухгалтерского учета с целью установления наличия или отсутствия в них искаженных данных в целях получения источника доказательств по уголовным, арбитражным, гражданским делам. В отличие от ведомственных и вневедомственных ревизий СБЭ касается хозяйственно - оперативной деятельности тех лиц, которые привлечены по вышеуказанным делам. Этим очерчиваются хозяйственные операции, ставшие объектом расследования и судебного разбирательства, которые становятся предметом СБЭ. Принадлежность данной экспертизы к уголовному, арбитражному или гражданскому судопроизводству и ее адресность предполагают соблюдение ряда условий, включая быстроту проведения, объективность и полноту заключения, точность определения ущерба от противоправного действия ответственных за совершение хозяйственных операций лиц. Выполнение этих условий основывается на специальных знаниях эксперта-бухгалтера в области учета, на его знании законов, нормативных документов, положений, на его способности к анализу и практическом опыте в области экономики, технологии производства, хранения, сбыта и т.д.

В той или иной мере эксперт-бухгалтер вынужден использовать свои знания и опыт, так как бухгалтерский учет служит средством отражения хозяйственного процесса и каждая хозяйственная операция должна соответствовать реальным экономическим задачам организации. Поэтому, чтобы ответить на вопрос о соответствии хозяйственных операций требованиям законодательства по бухгалтерскому учету, в первую очередь следует иметь четкое представление о хозяйственной операции, ее природе и экономической сущности. При этом речь идет не просто об экономической грамотности, а о познаниях особого рода - связи бухгалтерского учета с производством и сбытом, товарным обращением, строительством, оказываемыми услугами и т.д.

Поэтому методологическими принципами СБЭ становятся:

аналитический подход к хозяйственным операциям как предмету судебной экспертизы;

определение степени соответствия хозяйственных операций, являющихся предметом экспертизы, соответствующим положениям, инструкциям и нормативным актам;

проверка правильности документального и бухгалтерского отображения хозяйственных операций в системе учета и отчетности организаций и их подразделений.

Аналитический подход к хозяйственным операциям как предмету СБЭ предполагает знание их экономической сущности. Анализ хозяйственной ситуации позволяет эксперту выбрать следующие необходимые приемы контроля: логическая проверка; арифметический подсчет; балансовая увязка движения денежных и товарно-материальных ценностей; сравнение записей; прослеживание; инвентаризация; пересчет; встречная проверка; другие приемы, которыми пользуется эксперт применительно к той или иной хозяйственной ситуации.

На практике анализ экономической сущности хозяйственных операций производится на основе накопленного опыта и профессиональных познаний эксперта-бухгалтера. В ряде случаев для этого требуется проведение более углубленного исследования и анализа хозяйственной ситуации.

Включение в экспертизу специалиста иного профиля делает ее комплексной. Это может привести к определенным изменениям в выводах такой экспертизы. Наряду с определением расхождений между фактическими и необходимыми записями на счетах и в регистрах бухгалтерского учета здесь могут применяться экономические расчеты и выкладки, опирающиеся на соответствующую нормативную базу. В настоящее время это прямо не входит в компетенцию эксперта-бухгалтера, хотя на практике встречаются такие нарушения, которые сочетают в себе целый комплекс противоправных действий. Кроме того, условия хозяйственной деятельности многих организаций настолько усложнились и так разнообразны, что одних средств бухгалтерского учета оказывается недостаточно для определения противоправных действий лиц, совершающих или контролирующих хозяйственные операции.

Поэтому аналитическая оценка хозяйственной ситуации позволяет четко определить предмет и метод проведения экспертизы, дать заключение в рамках тех полномочий, которые предоставлены эксперту-бухгалтеру законом.

Например, списание бракованной продукции требует анализа хода производства и реализации продукции, ее возврата от покупателей, уплаты штрафов, складирования, стоимостной оценки затрат и результатов от списания продукции и, наконец, самой процедуры списания. При этом может оказаться, что при соблюдении всех формальных правил списания экономические результаты противоречат данному акту. Поэтому анализ хозяйственной операции списания продукции переходит в новую стадию - анализ причин и следствий хозяйственной операции. Анализ причин хозяйственных операций выходит за рамки СБЭ. Однако следует иметь в виду, что непосредственная причина данной хозяйственной операции (списания продукции) кроется в ранее допущенных нарушениях хозяйственного процесса. Списанная продукция сегодня - результат вчерашнего брака. Ответственность в таком случае нельзя ограничить только кругом материально ответственных лиц, осуществивших списание продукции, - ее следует распространить и на бракоделов. Таким образом, каждая хозяйственная операция, осуществленная с какими-либо нарушениями, может иметь не одну, а цепь причин, что выясняется в ходе анализа. Методически эта задача решается путем исследования причинно-следственных связей тех хозяйственных операций, которые предшествовали и которые привели к совершению данного конкретного противоправного акта. Этот акт, в свою очередь, имеет определенные последствия - чаще всего потери и убытки для организации, которые по возможности необходимо возместить.

Методика анализа такого рода последствий также своеобразна и неординарна. Дело в том, что многие хозяйственные операции приводят к неоднозначным, а иногда и к противоречивым последствиям. Например, списать бракованную продукцию можно по-разному: ликвидировать; безвозмездно передать; использовать для производства другой продукции. Кроме того, списание бракованной продукции как негативный акт приводит к тому позитивному результату, что от нее высвобождаются складские и производственные площади. Таким образом, некоторые хозяйственные операции влекут за собой не одно, а несколько следствий. В некоторых случаях такая связь может наводить на другие, скрытые хозяйственные операции, требующие дополнительной экспертизы.

По существу речь идет о внутренних и внешних связях хозяйственных операций определяемых хозяйственным процессом и определяющих документооборот организации.

Внутренние - замыкаются рамками одной организации и не связаны с процессом реализации, расчетов с бюджетом и т.д., эти операции редко выходят за рамки предприятия, их легче вуалировать, не показывать в учете и отчетности, а потому труднее раскрыть, проанализировать. Методология экспертизы внутренних операций основывается на знании правил их отражения в бухгалтерском учете. Дополнением к СБЭ может стать анализ другого специалиста, суть которого определяется конкретной хозяйственной операцией.

Внешние связи хозяйственных операций не замыкаются рамками организации. Операции по реализации, расчеты с бюджетом должны найти отражение в документах не только банка, но и покупателя, налоговых органов и других лиц. Задача анализа в этом случае заключается в том, чтобы, во-первых, установить сам факт такого рода связей; во-вторых, определить их экономические результаты. Методологически эта задача решается путем встречных проверок с использованием информации всех контрагентов. Результаты сравнений внешних операций позволяют выявить соразмерность или несоразмерность, соответствие или несоответствие другим аналогичным операциям.

Определение степени соответствия хозяйственных операций, являющихся предметом экспертизы, соответствующим положениям, инструкциям и нормативным актам характеризует второе методологическое требование по отношению к СБЭ.

Проверка правовой обоснованности хозяйственных операций должна проводиться по следующему алгоритму:

Определяется круг лиц, ответственных за проведение хозяйственной операции, ее отражение в документации, на счетах бухгалтерского учета и в отчетности.

Определяются должностные обязанности этих лиц применительно к хозяйственной операции.

Фиксируется перечень требуемой и фактически имеющейся нормативной документации, которая делает данную хозяйственную операцию законной или незаконной.

Анализируется правомерность хозяйственной операции по трем предыдущим пунктам с учетом ее экономической целесообразности.

В круг лиц, ответственных за проведение хозяйственных операций, входят:

распорядители кредитов;

руководители организаций и их заместители;

материально ответственные лица;

лица, осуществляющие хозяйственные операции;

лица, осуществляющие документальное оформление хозяйственных операций;

лица, на которых возложены функции контроля правильности

проведения и оформления хозяйственных операций.

Должностные обязанности этих лиц должны быть дифференцированы по полномочиям и видам хозяйственных операций.

После проверки фактически имеющихся документов необходимо зафиксировать отсутствие требуемых, избыток фактических документов, проверить подписи должностных лиц, их полномочия, определить, нет ли правовых нарушений содержания и оформления документов.

Например, при списании некондиционной продукции может оказаться, что отсутствует документально оформленное заключение, подтверждающее этот факт, а также невозможность реализовать эту продукцию. Акт о списании может расходиться с фактически списанной продукцией или существенно расходиться с моментом ее порчи.

Факты такого рода следует рассматривать как правовые нарушения проведения и оформления хозяйственных операций, и они должны быть отражены в заключении СБЭ. Констатация такого рода нарушений является необходимой, но не достаточной. Далее необходимо определить экономический результат выявленных фактов нарушений. Поскольку такие нарушения и отклонения осуществляются в рамках учета, то они находят отражение в конкретных учетных документах, бухгалтерских записях и отчетности.

Проверка правильности документального и бухгалтерского отображения хозяйственных операций в системе учета и отчетности организаций и их подразделений - решающий этап СБЭ. Данная проверка призвана дать конкретные доказательства о наличии или отсутствии правонарушений по рассматриваемому делу. В широком плане эта проверка решает вопрос о степени адекватности бухгалтерских записей и документального оформления экономической сущности и правовой обоснованности хозяйственных операций. Иначе - нарушения в учете можно рассматривать как нарушение экономической сути и правовой обоснованности операций.

Такого рода нарушения служат двум целям (в случае преднамеренности):

1) непосредственному присвоению денежных или материальных ценностей (например, кассир, вступив в преступный сговор с бухгалтером, может присвоить часть денежных средств);

2) опосредованному присвоению денежных или материальных ценностей (например, бухгалтер незаконно завышает себестоимость, за что может получить вознаграждение).

Итог - организации или государству наносится прямой и непосредственный ущерб. Поэтому СБЭ должна определить место возникновения ущерба, виновных лиц, характер допущенных в учете и отчетности нарушений.

Говоря о месте возникновения ущерба, следует иметь в виду, что учет является формой отражения хозяйственного процесса и, следовательно, тех хозяйственных операций, которые осуществляются в рамках этого процесса. Определить место возникновения ущерба помогают система счетов бухгалтерского учета, учетные документы и отчетность организаций.

Точность, последовательность и завершенность бухгалтерского учета основываются на четких связях указанных носителей информации. Искажение этих связей, как и самой информации, - первый признак правовых нарушений в осуществлении хозяйственных операций.

Применительно к отдельным организациям возникают некоторые особенности в учете хозяйственных операций, которые накладывают свой отпечаток на систему регистров и порядок отражения в них хозяйственных операций. Эксперт обязан установить обоснованность и правомерность отклонений действующего учета от общепринятого стандарта.

Это требование весьма актуально в условиях автоматизации учета.

Обработка учетной информации на ЭВМ производится таким образом, чтобы выходная информация не противоречила методологии бухгалтерского учета. Поэтому наряду с соблюдением требований по вводу информации предусматривается автоматический программный контроль правильности обработки этой информации. Ответственность за выпуск выходной информации разграничивается таким образом, чтобы всякого рода нарушение можно было идентифицировать с конкретным лицом.

Наиболее типичные способы нарушений бухгалтерского учета, связанные с непосредственным или опосредованным хищением денежных и материальных ценностей, сводятся к фальсификации счетных записей и различного рода подлогам. Это проявляется в нарушении корреспонденции счетов при отражении хозяйственных операций, в расхождении данных первичных документов и в учетных регистрах, в несогласованности записей связанных между собой учетных регистров, в неправильном подсчете итоговых данных, в неправильном применении цен и т.д.

Поэтому эксперт-бухгалтер должен проследить всю технологию бухгалтерских записей, определить их последовательность, согласованность и конечный результат. Обнаруженные отклонения в бухгалтерских записях от действующих правил позволяют определить их размер, виновников и причины нарушений.

Письменное заключение по этим фактам представляется экспертом-бухгалтером в тот орган, по решению которого проводилась СБЭ.

## 3. Особенности исследования экспертом-бухгалтером отдельных материалов дела

Для проведения СБЭ эксперту-бухгалтеру предоставляются для ознакомления материалы дела, относящиеся к предмету экспертизы. Материалы исследования можно разделить на две части:

основные объекты исследования - к ним относятся первичные документы, учетные регистры, формы отчетности, материалы инвентаризаций, приказы и другие внутренние учетные документы;

факультативные объекты исследования, которые учитываются при производстве бухгалтерской экспертизы и составлении заключения, но не подвергаются экспертному исследованию - к ним относятся акты документальных ревизий, заключения экспертов других специальностей, показания свидетелей и обвиняемых.

Отдельные объекты исследования различаются между собой порядком составления, формой и содержанием, что определяет методы их исследования, которые целесообразно охарактеризовать по каждому виду объектов.

Основные объекты СБЭ имеют общее свойство - они представляют собой источники учетных сведений о хозяйственной деятельности организаций. Поэтому эксперт-бухгалтер может исследовать внешние признаки таких объектов (их форму, правильность заполнения), содержание каждого объекта в отдельности и содержание учетных сведений, вытекающих из совокупности различных основных объектов.

Первичные бухгалтерские документы и учетные регистры - основные объекты исследования эксперта-бухгалтера, поэтому другие объекты обычно исследуются в сочетании с анализом первичных документов, регистров бухгалтерского учета.

Как непосредственные объекты исследования первичные документы изучаются экспертом-бухгалтером по форме и по существу с применением любых специальных приемов, свойственных бухгалтерской экспертизе. При этом возможно исследование, как отдельных документов, так и их совокупности.

Во время исследования отдельного документа могут быть выявлены: арифметические и логические несоответствия в содержании документа, несоответствия документа установленной форме и другие признаки фиктивности хозяйственных операций.

При исследовании совокупности взаимосвязанных документов обнаруживаются несоответствия в содержании документов, отражающих одни и те же взаимосвязанные операции.

При исследовании совокупности документов эксперт-бухгалтер предварительно группирует вытекающие из них сведения и выявляет определенные закономерности в сгруппированных учетных данных. Для этого расхождения между отдельными экземплярами документов могут быть зафиксированы в специальной аналитической таблице. В результате выявляют закономерность в самих расхождениях, что указывает на устойчивость определенного признака фиктивности операций.

Сводные бухгалтерские документы также подвергаются бухгалтерской экспертизе.

Наиболее часто на экспертизу предоставляются отчеты материально ответственных лиц (авансовый отчет, отчет кассира, товарный отчет). Такие отчеты отражают деятельность определенных работников и одновременно служат реестром первичных документов, переданных материально ответственным лицом в бухгалтерию. Данные объекты исследуются в совокупности с первичными документами. При этом может быть выявлено несоответствие между первичной документацией и основанным на ней сводным документом, что имеет существенное значение для выводов эксперта-бухгалтера. Кроме того, при исследовании сводных документов могут быть установлены внутренние противоречия в содержании самих сводных документов. Например, арифметическое несоответствие итоговой и частных сумм в отчете о списании материалов на производство может свидетельствовать о завышении расхода и, следовательно, об отражении в отчете фиктивной операции.

При исследовании сводных документов может быть обнаружено расхождение между двумя экземплярами одного и того же сводного документа. Например, отчет кассира не соответствует его копии в кассовой книге. В таких случаях необходимо обратиться к иным документальным данным, в частности к журналам регистрации кассовых ордеров. Выявленные аналогичные недочеты в другой документации дают основание для категорического вывода эксперта-бухгалтера.

При исследовании в СБЭ сводных документов могут быть обнаружены признаки не только фиктивности операций, но и нарушения правил документального оформления определенных операций или иные недостатки в системе учета. Связующим звеном между первичными документами и записями в регистрах синтетического и аналитического учета являются документы учетного оформления (книга покупок, книга продаж, справки бухгалтера, накопительные ведомости). Исследование названной группы объектов СБЭ помогает выявить признаки различных нарушений установленного порядка учета. Основной метод исследования данных объектов - взаимный контроль документов, т.е. сопоставление бухгалтерских проводок и записей в накопительных ведомостях с первичной бухгалтерской документацией. В результате исследования может быть установлено отсутствие первичных документов, подтверждающих бухгалтерские записи, а также выявлены несоответствия между записями и содержанием первичных бухгалтерских документов.

Регистры синтетического и аналитического учета также иногда содержат признаки злоупотреблений, выявленные при их непосредственном исследовании (несоответствия между записями во взаимосвязанных регистрах, неправильные подсчеты итогов). В определенных случаях они должны рассматриваться как признаки фиктивности отраженных в учете хозяйственных операций.

Бухгалтерская отчетность составляется на основе информации синтетических и аналитических учетных регистров, следовательно, для установления несоответствия между учетными и отчетными данными необходимо их комплексное исследование. Некоторые же нарушения, например несоответствия между взаимосвязанными показателями в различных формах отчетности, а также несоответствия между результатами их анализа могут быть обнаружены экспертом-бухгалтером при исследовании непосредственно форм отчетности. Для выявления и подтверждения таких обстоятельств эксперт-бухгалтер должен использовать приемы анализа финансово-хозяйственной деятельности организации.

Материалы инвентаризаций (инвентаризационные описи, сличительные ведомости, акты) исследуются экспертом-бухгалтером, как и первичные документы, с применением всех методов бухгалтерской экспертизы. Особенность же их исследования состоит в том, что выявляются нарушения, обычно не получающие отражения в других документах. Например, включение в инвентаризационные описи несуществующих товаров, нарушение порядка оформления результатов инвентаризаций. В таких случаях возможны последующие дописки количества товара в инвентаризационную опись, тогда будет несоответствие между частными показателями и итогом описи. Другим примером может быть расхождение между контрольным экземпляром инвентаризационной описи и экземпляром, приложенным к отчету материально ответственного лица.

Объектами исследования СБЭ могут быть документы и записи оперативного и внесистемного учета, в которых отражаются хозяйственные операции. В отличие от бухгалтерского и оперативного учета внесистемный учет не предусмотрен никакими инструкциями. Он ведется по личной инициативе отдельных работников и не имеет определенного места и срока хранения. Материалы такого учета могут стать объектами исследования эксперта-бухгалтера только после приобщения их следователем или судом к материалам дела.

Эксперт-бухгалтер исследует данные о движении ценностей, полученные из совокупности бухгалтерских и внесистемных документов. В этом случае эксперт-бухгалтер проводит взаимное сопоставление сведений. Если при этом обнаружится несоответствие одних данных другим, то эксперт-бухгалтер чаще всего может констатировать лишь расхождения и составить два варианта расчетов суммы недостачи: один - по данным бухгалтерского учета, а другой - по записям в оперативном или внесистемном учете. Категорические выводы эксперта-бухгалтера на основе записей оперативного и внесистемного учета возможны только после глубокого анализа документов, когда будет установлено, что нарушения в ведении бухгалтерского учета объясняются неправильным отражением операций в бухгалтерских документах. Кроме того, чтобы эксперт-бухгалтер мог обосновать свои выводы, сведения оперативного и внесистемного учета о какой - либо стороне хозяйственных операций должны совпадать с данными бухгалтерского учета.

Факультативные объекты исследования не являются средствами учетной регистрации и не служат основанием для записей в бухгалтерском учете, но некоторые сведения, изложенные в них, могут обладать определенными свойствами, выявляемыми экспертом-бухгалтером. Именно такие сведения и являются иногда объектами его исследования.

В актах документальных ревизий могут быть описаны методы исследования документов, а также приемы расчетов, на основе которых построены соответствующие выводы ревизора. Такие методы и приемы и будут являться объектами исследования эксперта-бухгалтера, который, обладая специальными познаниями, сможет выявить соответствие или несоответствие примененных методов требованиям экономической науки. Эксперт-бухгалтер может получить ряд сведений и методик расчетов из заключений экспертов других специальностей.

В качестве объектов исследования эксперта-бухгалтера могут выступать показания свидетелей и обвиняемых. Например, сведения о порядке оформления документов, о системе и состоянии учета, о методах контроля и ревизии, об учетной политике организации.

Если эксперт-бухгалтер в результате исследования свидетельских показаний устанавливает новые обстоятельства, он не должен делать категорических выводов относительно этих обстоятельств, поскольку оценка достоверности показаний свидетелей и обвиняемых относится к компетенции органов следствия и суда.

Таким образом, можно сделать вывод, что все содержащиеся в материалах дела сведения имеют большое значение для эксперта-бухгалтера, так как они определяют методику проводимой им экспертизы.

## Литература

1. Гражданский кодекс РФ.

2. Налоговый кодекс РФ.

3. Уголовно-процессуальный кодекс РФ.

4. Кодекс РФ об административных правонарушениях.

5. Уголовный кодекс РФ.

6. Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 07.08.01 № 119-ФЗ.

7. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 23.11 96 № 129-ФЗ.

8. Федеральный закон "О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации" от 31.05.01 № 73-Ф3.

9. Аксенова Т.П. Судебно-бухгалтерская экспертиза: Учеб. пособие. - Хабаровск, 2006.

10. Атенесян Г.А., Голубятников С.П. Судебная бухгалтерия: Учебник. - М.: Юридическая литература, 2007.

11. Белуха Н.Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза: Учеб. пособие. - М.: Дело, 2005.

12. Голубятников С.П., Леханова Е.С. Аудит в юридической практике: Учеб. пособие. - М.: Юридическая литература, 2005.

13. Дмитриенко Т.А., Чаадаев С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия: Учебник. - М.: Проспект, 2008.

14. Дубоносов Е.С., Петрухин А.А. Судебная бухгалтерия: Учеб. пособие. - М.: ЮИМВД РФ, Книжный мир, 2008.

15. Кеворкова Ж.А., Сапожникова Н.Г., Савин А.А. План и корреспонденция счетов бухгалтерского учета. Практика применения нового Плана счетов: Прак. пособие. - М.: Кнорусс, 2004.