

2.4. ПРИЕМЫ И МЕТОДЫ ПРОВЕДЕНИЯ СУДЕБНО- БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ (проблемы, возникающие при ее производстве и практика приме- нения судебно-бухгалтерской экспертизы)

Козырчикова Э.Ю., доцент кафедры
бухгалтерского учета и аудита

*Уральский государственный экономический
университет*

Укрепление рыночных отношений в экономике России вызвало значительное увеличение количества экономических споров, разрешаемых судом, а также экономических и налоговых преступлений. Судебно-бухгалтерская экспертиза является основным доказательством при расследовании преступлений в сфере экономики. В связи с тем, что судебное разбирательство уголовных дел по налоговым преступлениям, как правило, не проводится без заключения судебно-бухгалтерской экспертизы, в статье рассмотрено ее проведение в уголовном процессе. Рассмотрение налоговых правонарушений является наиболее интересным для бизнеса, так как именно эти нарушения влекут самые крупные суммы штрафов и доначислений как со стороны налоговых органов, так и по решению суда. Автор высказывает предложения по решению проблем, связанных с проведением судебно-бухгалтерской экспертизы.

ВВЕДЕНИЕ

Экспертиза – это исследование какого-либо вопроса, требующего специальных знаний, с представлением мотивированного заключения. Судебно-бухгалтерская экспертиза представляет собой исследовательский процесс в поисках истины в хозяйственных правоотношениях с целью выявления правонарушений правоохранительными органами. Вопрос о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы решается следователем в каждом отдельном случае в зависимости от обстоятельств дела.

Основа судебно-бухгалтерской экспертизы – исследуемый экспертом способ ведения бухгалтерского учета, установление необычных условий и приемов совершения учетных операций и записей (искажающие факторы) и вместе с этим места, времени, механизма, способа, качественной и количественной характеристик искажения учетных данных.

Чаще всего судебно-бухгалтерская экспертиза назначается при расследовании уголовных дел, в ходе которых следователь (лицо, ведущее дознание) обязан раскрыть преступление и на основании собранных по делу доказательств установить лиц, виновных в его совершении, определить сумму причиненного ими ущерба предприятию, отдельным гражданам, предпринимателю.

В системе предупреждения экономической преступности и нарушений финансово-хозяйственной дисциплины бухгалтерская экспертиза и оценка достоверности и надежности отчетной бухгалтерской информации занимает особое место. Пристальное внимание к данной проблеме вызвано также и тем, что в современных условиях совершенствуется характер преступлений в экономической сфере и отмечается рост интеллектуального уровня лиц, совершивших экономические преступления. Если ранее объектом экспертного исследования были в основном правонарушения, связанные с расследованием фактов растрат и хищений товарно-материальных ценностей, денежных средств, то наиболее распространенными сейчас являются преступления, совершаемые с помощью искажения и фальсификации данных бухгалтерской отчетности. К таким видам правонарушений можно отнести налоговые преступления, незаконное получение кредита, обман потенциальных инвесторов (партнеров) и другие виды преступлений.

От своевременного и правильного проведения экспертизы зависит завершение расследования дел в установленные сро-

ки. Соблюдение норм криминально-процессуального законодательства при назначении и проведении судебно-бухгалтерской экспертизы, правильное использование следователем данных экспертизы содействуют раскрытию преступления, установлению действительных размеров причиненного ущерба и их взысканию с виновных, принятию необходимых профилактических мероприятий по сохранности собственности.

Законодатель в ст. 9 Закона «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» №73-ФЗ от 31.05.2001 г. определил судебную экспертизу как процессуальное действие, состоящее из проведения исследований и дачи заключения экспертом по вопросам, разрешение которых требует специальных знаний в области науки, техники, искусства или ремесла и которые поставлены перед экспертом судом, лицом, производящим дознание, следователем или прокурором, в целях установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу.

Предмет исследования статьи – судебно-бухгалтерская экспертиза, методы и приемы, используемые экспертом-бухгалтером при производстве экспертизы для ответа на вопросы, поставленные следователем (дознанием) или судом.

Основными объектами исследования являются вопросы назначения судебно-бухгалтерской экспертизы, методика и цели судебно-бухгалтерской экспертизы.

В класс судебно-экономических экспертиз входят несколько родов экспертиз, в том числе, отвечающие на:

- вопросы, связанные с установлением фактических данных о финансово-хозяйственной деятельности исследуемых лиц, а также отражением этой деятельности в бухгалтерском учете, исследуют бухгалтерские экспертизы по уголовным делам, возбужденным по признакам состава преступления, предусмотренных ст. 145.1, 159, 160, 171, 174, 199.2, 201 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК);
- вопросы, связанные с установлением соответствия исчисления налогов исследуемым лицом требуемому порядку, исследуют налоговые экспертизы по уголовным делам, возбужденным по признакам состава преступления, предусмотренных ст. 198, 199, 199.1 УК Российской Федерации;
- вопросы, связанные со спецификой кредитных отношений, исследуют финансово-кредитные экспертизы по уголовным делам, возбужденным по признакам состава преступления, предусмотренных ст. 176, 177 УК Российской Федерации;
- вопросы, связанные с анализом финансового состояния организации, исследуются в ходе производства финансово-аналитической экспертизы по уголовным делам, возбужденным по признакам состава преступления, предусмотренным ст. 195, 196, 197 УК Российской Федерации.

Предмет судебно-экономической экспертизы включает:

- сведения о фактически совершенных хозяйственных операциях с участием исследуемых лиц в определенный период;
- отражение хозяйственных операций в первичных учетных (или иных) документах, в регистрах учета (бухгалтерского и налогового) и формах отчетности (бухгалтерской и налоговой).

Установившийся порядок организации и проведения бухгалтерской экспертизы по уголовным делам и практика работы в этой области позволяют обобщить накопленный опыт и разработать общие требования, подлежащие выполнению при проведении бухгалтерской экспертизы по уголовному делу.

1. ЭКОНОМИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

Экспертиза есть исследование конкретного объекта в целях достижения прикладного (практического) знания. Характерной особенностью такого исследования является применение особых, специализированных методик, отвечающих требованию проверяемости. Поэтому любая экспертиза имеет свой определенный регламент, порядок осуществления, предопределяе-

мый спецификой предмета экспертизы и сферой применения специальных знаний.

Судебная экспертиза отличается от несудебных тем, что порядок ее назначения и производства, а также использования полученных при этом результатов предусмотрен процессуальным законодательством. В законе специально определены основания и условия назначения судебной экспертизы, порядок ее проведения. В законе устанавливаются принципы оценки и использования заключения эксперта как доказательства по делу; четко определены права и обязанности участников уголовного, гражданского, арбитражного и административного процесса при проведении судебных экспертиз. Судебная экспертиза является сложным следственным действием и единственным, в котором подготовительный и заключительный этапы осуществляют работники правоохранительных органов, а этап проведения исследования – эксперт (в нашем случае эксперт-бухгалтер).

В связи с тем, что судебно-бухгалтерская экспертиза может назначаться по гражданским, арбитражным и уголовным делам, проведение судебно-бухгалтерской экспертизы регламентируется в Гражданском процессуальном кодексе Российской Федерации (далее – ГПК), Арбитражном процессуальном кодексе Российской Федерации (далее – АПК) и Уголовно-процессуальном кодексе Российской Федерации (далее – УПК). Кроме того, правовыми основами судебно-экспертной деятельности являются Конституция Российской Федерации, Федеральный закон 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации».

Задачи судебно-бухгалтерской экспертизы можно подразделить на четыре группы.

Первая группа задач определяется многими авторами в специальной литературе как установление обоснованности оприходования и списания материальных ценностей и денежных средств. По этой группе бухгалтерская экспертиза устанавливает:

- обоснованность оприходования материальных ценностей по отдельным наименованиям материальных ценностей;
- правильность отражения в учете расчетных операций за материальные ценности и услуги;
- обоснованность оприходования, начисления, выплаты и списания денежных средств.

Вторая группа задач это установление наличия или отсутствия материальных ценностей и денежных средств. При решении этих задач – бухгалтерская экспертиза устанавливает не только факты имеющихся недостатков или излишков, но также их размеры, место и время образования, суммы материального ущерба, а также способы сокрытия недостатков или излишков материальных ценностей и денежных средств.

Третья группа задач – это определение правильности ведения бухгалтерского учета, отчетности и организации контроля в целях установления:

- соответствия отражения в бухгалтерских документах хозяйственных операций требованиям действующих нормативных актов по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности;
- правильности документального оформления операций приема, хранения, реализации, списания материальных ценностей и денежных средств;
- недостатков в организации и ведении бухгалтерского учета и контроля, которые способствовали или могли способствовать образованию недостатков, излишков, необоснованному списанию денежных средств, причинению другого матери-

ального ущерба или препятствовали их своевременному выявлению;

- правильности применения всех необходимых методов контроля при производстве ревизии или других способов современного финансового контроля для установления фактов недостачи, излишков материальных ценностей и денежных средств.

Четвертая группа задач – это установление круга лиц, в ведении которых находились материальные ценности и денежные средства, а также ответственных лиц за нарушение правил ведения учета и контроля. При решении задач этой группы судебно-бухгалтерская экспертиза устанавливает:

- круг материально ответственных лиц, за которыми, по документальным данным, в период образования недостатков или излишков либо необоснованного списания числились материальные ценности и денежные средства;
- круг должностных лиц, обязанных обеспечить выполнение требований по ведению бухгалтерского учета и контроля, несоблюдение которых установлено в процессе производства экспертизы.

Эксперт-бухгалтер может отвечать также и на другие вопросы, связанные с несоблюдением требований бухгалтерского и налогового учета и контроля, финансовой, кассовой и расчетной дисциплины, если для этого необходимо применение его специальных познаний¹.

Суд вправе поручить проведение экспертизы как государственным экспертным организациям, так и негосударственным независимым экспертным учреждениям или специалистам. На практике наибольшим авторитетом у суда пользуются такие организации, как Всероссийский центр судебных экспертиз Министерства юстиции Российской Федерации, имеющий научно-исследовательские институты и лаборатории судебной экспертизы, Институт криминалистики ФСБ России, Экспертно-криминалистический центр системы МВД России.

В настоящее время также привлекаются профессиональные налоговые консультанты: специалисты в области налогообложения, налогов и сборов. Следует различать проведение ревизии или аудиторской проверки, которые являются формой хозяйственного контроля и судебно-экономической экспертизы, которая является самостоятельным процессуальным действием.

Иногда экспертизу проводят аудиторские фирмы. Аудиторы, которые сопровождают бухгалтерии предприятий, отвечают за это материально и при этом выполняют судебные экономические экспертизы при возникновении претензий со стороны налоговой инспекции, МВД к аудируемому предприятию. Экспертная деятельность и аудиторская регламентируются двумя разными федеральными законами, и для их проведения требуется различный уровень подготовки специалистов, которые ее осуществляют.

Безусловно, и аудитор и ревизор могут быть привлечены к производству судебно-экономической экспертизы, если они обладают необходимыми специальными знаниями. Однако специфика деятельности эксперта предусматривает более высокую степень ответственности, в том числе предусмотренную ст. 307 УК Российской Федерации за дачу заведомо ложного заключения. Профессионализм эксперта, подтвержденный стажем работы и квалификационным аттестатом, является в большой степени залогом достоверности заключения эксперта в судебном процессе.

¹ Правовая бухгалтерия. Под ред. Чаадаева С.Г. – М, 2001 г.

Основаниями производства судебно-бухгалтерской экспертизы являются определение суда, постановления суда, лица, производящего дознание, следователя или прокурора. Судебная экспертиза считается назначенной со дня вынесения постановления о назначении экспертизы или вынесения соответствующего определения суда. В подавляющем числе случаев судебно-бухгалтерская экспертиза назначается именно следователем. На следователя в соответствии с УПК возлагается обязанность собирания доказательств, на основе которых устанавливаются наличие или отсутствие общественно опасного деяния, виновность лица, совершившего это деяние, и иные обстоятельства. Эти данные устанавливаются показаниями свидетеля, потерпевшего, подозреваемого, обвиняемого, заключением эксперта, вещественными доказательствами, протоколами следственных и судебных действий и иными документами.

Как уже говорилось укрепление рыночных отношений в экономике России вызвало значительное увеличение количества экономических споров, а также экономических и в особенности налоговых преступлений. Мы будем рассматривать проведение судебных экспертиз по налоговым правонарушениям, так как именно эти нарушения влекут самые крупные суммы штрафов и доначислений как со стороны налоговых органов, так и по решению суда.

Согласно УПК, заключение эксперта является доказательством, а экспертиза – процессуальным действием по его получению. Имеющиеся в уголовном деле акты, справки, заключения о результатах ведомственного исследования какого-либо обстоятельства, именуемые экспертизой (например, о недостатке ТМЦ и т.п.), хотя бы и полученные по запросу органов следствия или суда, но не отвечающие требованиям правил проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, не могут рассматриваться как заключение эксперта и служить основанием к отказу в проведении судебной экспертизы.

Наиболее существенными основаниями для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы соответствующими органами или лицами, кроме необходимости исследования вопросов, требующих применения специальных познаний эксперта-бухгалтера, являются также:

- недоброкачественное проведение ревизии либо налоговой проверки, выразившееся в наличии противоречий между актом ревизии (проверки) и другими материалами дела;
- наличие противоречий в выводах проверяющих при проведении первоначальной, повторной или дополнительной ревизий (проверки соблюдения налогового законодательства);
- обоснованные возражения организаций по актам проверки соблюдения законодательства (о налогах и сборах, и т.д.), заявленные в ходе расследования уголовного дела;
- обоснованные сомнения следователя в выводах проверки, в полноте и правильности примененных проверяющими методов для выявления нарушений законодательства (о налогах и сборах, о валютном регулировании и валютном контроле и т.д.);
- необходимость проверки соответствия показаний обвиняемых, подозреваемых и свидетелей данным бухгалтерского учета и т.д.;
- обоснованное ходатайство обвиняемого о назначении судебно-экономической экспертизы.

Назначение судебно-бухгалтерской экспертизы (по УПК) не является обязательным и отнесено на усмотрение следователя. Следователь вправе приостановить или прекратить проведение экспертизы по своей

инициативе или на основании заявлений участников процесса на любой стадии ее производства.

После принятия решения о проведении экспертизы следователь оценивает с точки зрения достаточности и полноты материалы дела и собирает для экспертизы дополнительные данные, без которых ее проведение невозможно. Собранный материал анализируется следователем и только после этого выносится постановление о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы, в котором перечисляются вопросы, подлежащие разрешению экспертом.

Материалы, необходимые эксперту-бухгалтеру по каждому конкретному делу, устанавливает лицо, назначившее экспертизу, однако представление дополнительных материалов может осуществляться и после назначения экспертизы, если об этом ходатайствует эксперт, когда, по его мнению, предоставленных материалов недостаточно для производства исследования.

Способы производства экспертизы определяются, как правило, экспертом. Однако следователь правомочен, исходя из обстоятельств дела, указать в постановлении на необходимость определенного способа исследования (например, встречной проверки документов, имеющихся в материалах дела). Если объем экспертной работы велик, то для ускорения проведения экспертизы по инициативе следователя или руководителя экспертного учреждения к экспертизе привлекаются несколько экспертов одной специальности.

Результат действий по назначению экспертизы судом отражается в особом процессуальном акте – определении суда о назначении судебной экспертизы. Особенности назначения экспертизы в судебном заседании обусловлены тем, что в формулировании вопросов, определении объема исследуемых обстоятельств принимают участие обвинитель, защитник, подсудимый, потерпевший, гражданский истец, гражданский ответчик и их представители; по всем поставленным эксперту вопросам заслушивается мнение участников судебного разбирательства, заключение прокурора.

Таким образом, при судебном разбирательстве дела, когда в условиях гласности, устности и состязательности исследуются все доказательства, в том числе и приобретенные новые доказательства, находящиеся во взаимной связи с вопросами бухгалтерской экспертизы, эксперт может непосредственно, наилучшим образом воспринять все данные, имеющие отношение к разрешаемым им вопросам. К особенностям положения эксперта-бухгалтера в судебном процессе относится также порядок его допроса судом и сторонами. Бухгалтерская экспертиза, проводимая по уголовному делу в суде, имеет некоторые особенности, но методы разрешения вопросов при проведении бухгалтерской экспертизы в судебном процессе не отличаются от тех, которые применяются для этого экспертом-бухгалтером на предварительном следствии. Определение о назначении экспертизы должно содержать все реквизиты, свойственные судебному определению.

Судебная экспертиза чаще всего проводится вне суда (т.е. не в зале судебного заседания), так как при ее назначении в стадии судебного разбирательства возникает необходимость предоставить эксперту время на специальное исследование. На необходимость комиссионной или комплексной экспертизы указывается в постановлении (определении) о назначении экспертизы. Эксперт, производящий экспертизу вне эксперт-

ного учреждения, придя к выводу о необходимости комиссионной или комплексной экспертизы, ставит об этом вопрос перед следователем (судом) в порядке предусмотренном процессуальным законом.

Итак, судебно-бухгалтерская экспертиза представляет собой исследовательский процесс в поисках истины в хозяйственных правоотношениях с целью их правильного решения правоохранительными органами. Судебно-бухгалтерская экспертиза проводится с использованием организационных, методических и технических приемов, объединяемых в едином процессе экспертного исследования. Процесс экспертного исследования охватывает стадии: организационную, исследовательскую, обобщения и реализации результатов экспертизы.

2. МЕТОДЫ ПРОИЗВОДСТВА СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ И ПРОБЛЕМЫ ЕЕ ПРОВЕДЕНИЯ

Конкретные научные методические приемы экономической экспертизы – это специфические приемы экспертного исследования, разработанные на основе достижений практики, а также развития экономической науки. Это документальные, расчетно-аналитические методы, а также метод обобщения и реализации результатов экспертизы.

Документальные приемы – это исследование учетных документов, оценка этих документов, проверка нормативной правовой базы их составления и т.д. Применяют названные методические приемы при условии, что возник ущерб от хозяйственных операций, которые отображены в первичной документации, регистрах бухгалтерского учета и отчетности. Эти первичные документы стали объектами расследования правоохранительными органами.

К расчетно-аналитическим приемам относятся, прежде всего, экономический анализ, статистические расчеты, экономико-математические методы. Экономический анализ – система научных приемов, используемых в экономической экспертизе для выявления причинных связей, обусловивших несоответствие хозяйственных операций и процессов требованиям законодательства, которые стали объектами расследования правоохранительными органами. Статистические расчеты – приемы, с помощью которых экспертиза может определить качественные и количественные характеристики исследуемых хозяйственных операций и процессов, не содержащихся непосредственно в исходной экономической информации (бухгалтерском балансе, расчетных ведомостях на заработную плату и т.п.). Применяются они при необходимости произвести уточнения приближенных величин и перейти от одних величин к более точным характеристикам количественных связей и отношений.

Экономико-математические методы применяются в бухгалтерской экспертизе при установлении факторов, влияющих на результаты хозяйственной деятельности, с тем чтобы учесть их на стадии исследования общих результатов работы организаций.

Методы судебно-экономической экспертизы – способы и приемы, принимаемые экспертом-экономистом при проведении экономико-экспертных исследований.

Формальная проверка документа – способ, с помощью которого эксперт может установить наличие и правильность заполнения необходимых реквизитов (показате-

лей). Каждый документ должен отражать оформленную им операцию. Форма документа предусматривает обычно все необходимые показатели, характеризующие качественные и количественные особенности данной операции. Такая характеристика достигается путем заполнения всех реквизитов документа, которые дают возможность контролировать совершенные операции. Для этого проводится визуальный осмотр документа и его анализ. В процессе визуального осмотра устанавливается факт наличия или отсутствия соответствующих реквизитов (например, название документа, дата его заполнения, порядковый номер и т.д.), выявляются нарушения формальных требований заполнения и разного рода отклонения от правил оформления хозяйственных операций.

Арифметическая проверка документа – способ, применение которого позволяет произвести подсчет итоговых показателей в конкретном документе и включает в себя простейшие арифметические действия.

Нормативная проверка документов – способ, позволяющий установить правильность операций, отраженных в документах. Эксперт-бухгалтер анализирует соответствие содержания документов правилам, зафиксированным в законодательных нормах. Нормативная проверка документов применяется в тех случаях, когда под сомнение поставлена обоснованность проведения самой хозяйственной операции и отражения операций в бухучете, что позволяет выявить среди документов незаконные по содержанию, но правильные по форме.

Сопоставление документов (встречная проверка документов) – способ, позволяющий осуществлять взаимный контроль двух или нескольких видов документов, связанных между собой единством операций, способ, с помощью которого осуществляется сопоставление отдельных экземпляров одного и того же документа, находящихся в разных организациях, а также документов, связанных между собой одной и той же хозяйственной операцией (например, накладная, путевой лист, пропуск на вывоз груза и т.д.).

Процедура (методика) проведения исследований в рамках судебно-бухгалтерской экспертизы, по мнению многих авторов, рассматривающих исследуемую тему, это совокупность способов и приемов, применяемых экспертом-экономистом при исследовании элементов предмета экспертизы.

Методика проведения экспертизы включает в себя следующие последовательно выполняемые действия:

- ознакомление со всеми материалами уголовного дела, представленными для производства экспертизы;
- анализ достаточности объектов исследования (материалов уголовного дела), предоставленных лицом, назначившим экспертизу для разрешения поставленных вопросов и выдачи заключения;
- выяснение возможности выдачи полного и обоснованного заключения по поставленным вопросам, определение степени категоричности выводов;
- рассмотрение экономического содержания хозяйственных операций, сведения о которых содержатся в представленных материалах;
- установление фактического выполнения исследуемыми лицами, положений соответствующих отраслей законодательства;
- исследование и разрешение вопросов;
- составление заключения.

Объекты исследования судебно-экономической экспертизы – содержащиеся в материалах уголовного дела материальные (бумажные) носители сведений, относя-

щихся к предмету судебно-экономической экспертизы. Объекты исследования делятся на следующие виды:

- первичные учетные документы, первичные распорядительные документы, являющиеся основанием для отражения в бухгалтерском и налоговом учете и отчетности;
- регистры бухгалтерского учета (аналитического и синтетического), т.е. журналы-ордера, оборотно-сальдовые ведомости, главная книга и т.д.;
- документы и регистры налогового учета (составленные в соответствии с требованиями Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК) и утвержденные в учетной политике предприятия);
- регистры учета индивидуального предпринимателя;
- бухгалтерская отчетность, отчетность по налогам и сборам;
- а также, что наиболее важно для судебно-бухгалтерской экспертизы, иные материалы уголовного дела, содержащие фактические данные, это, в частности, протоколы допросов, протоколы следственных действий (осмотров помещения, изъятия документов), протоколы очных ставок, объяснительные, составленные в рамках проведенных налоговых проверок и в рамках проведения следственных действий.

Необходимо при подготовке документов на исследование обращать внимание на сопоставимость периода исследования и периода действия предоставляемых локальных нормативных актов. Например, в случае, если исследуемый период – 2004, 2005, 2006 год, то и документы (приказ об утверждении учетной политике, положение об оплате труда и т.д.), должны быть за этот же период либо утвержденные ранее, но с продленным сроком действия.

При отсутствии регистров бухгалтерского учета по тем или иным причинам (главной книги, журналов-ордеров) для исследования могут быть направлены данные соответствующим образом подобранных первичных документов. Например, платежные поручения группируются в хронологическом порядке с приложением счетов-фактур, накладных и иных документов. Выписки банка должны соответствовать данным баланса и регистрам учета самого банка.

В ряде случаев при даче заключения эксперты используют информацию из других материалов дела (протоколов допросов, протоколов осмотра, иных документов – деловой переписки, справок и т.п.). В зависимости от задач, требующих решения в ходе конкретного экспертного исследования, а также от того, какие учетные показатели вызывают сомнение, лица, назначившего экспертизу, должен быть предоставлен такой круг документов, который обеспечит всесторонне исследование.

В случае назначения дополнительной или повторной экспертизы, помимо указанных выше материалов, в экспертное учреждение представляются заключения предыдущих экспертиз (либо сообщения о невозможности дачи заключения) со всеми приложениями, а также дополнительные материалы, относящиеся к предмету экспертизы, поступившие в распоряжение органа, назначившего ее, после дачи первичного заключения (сообщения о невозможности дачи заключения).

2.1. Систематизация информации и документов, предоставляемых для экспертного исследования

Хочется обратить внимание на проблемы, возникающие при предоставлении документов (материалов дела), на экспертное исследование.

А) Норма предоставления материалов на экспертизу

Материалы, предоставляемые на экспертизу, должны быть упакованы, опечатаны. Данная норма закреплена в Экспертно-криминалистических подразделениях МВД России в п.15 Приказа МВД России от 29.06.2005 г. №511 «Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации». Указанное требование не только позволяет исключить случаи потери объектов исследования, но и систематизировать информацию об учетных и распорядительных документах и в максимальные сжатые сроки выявить недостающие документы для ответа на поставленные вопросы, а следовательно, и сократить сроки производства экспертизы.

Однако на практике не всегда материалы на экспертизу предоставляются в надлежащем виде. Документы предоставляются эксперту-бухгалтеру в виде многочисленных копий одного документа, либо документы могут не относиться к предмету экспертизы, например не предоставляются документы, содержащие учетные данные, показатели финансовой деятельности, данные налогового учета и отчетности. Бывают случаи предоставления документов не по исследуемому периоду (году, месяцу).

В практике проведения судебно-бухгалтерской экспертизы существуют две крайности:

- некоторые следователи изымают и приобщают к уголовному делу все документы, которые удалось обнаружить в организации, за период работы подозреваемых (обвиняемых) в совершении преступления, то есть лицо, назначившее экспертизу, направляет эксперту все изъятые документы без должной и необходимой систематизации;
- другие ограничиваются исследованием и приобщением к делу лишь тех документов, в которых есть следы подлога.

В первом случае объем уголовного дела неоправданно увеличивается за счет не имеющих никакого значения для доказывания документов, затрудняя исследование собранных доказательств прокурором и судом.

Во втором – создаются условия для выдвижения участниками процесса в суде различных версий, которые невозможно проверить без исследования взаимосвязанных документов, отсутствующих в материалах дела. Суд оказывается перед необходимостью истребовать дополнительные документы, которые к этому времени могут быть уничтожены либо фальсифицированы.

Решить эту проблему поможет привлечение специалиста-бухгалтера при производстве обыска и выемки тех письменных источников информации, которые отражают теневую сферу проверяемого предприятия и изъятия самых нужных, информативных документов из огромного объема всей документации предприятия.

В практике нередко случается, что следователи предоставляют экспертам большое количество материалов, не проверяя их на относимость, допустимость, достоверность, считая это прерогативой экспертов как более компетентных в вопросах экономики. В действительности нормами закона (ст. 87, 88 УПК Российской Федерации) закреплена прямая обязанность следователя проверки материалов дела. Неисполнение этой обязанности может привести:

- а) либо к некачественному исследованию эксперта, поскольку он должен исследовать все представленные ему материалы, полагаясь на их относимость, допустимость и достоверность;
- б) либо к невозможности дать заключение экспертом из-за противоречивости данных, указанных в различных документах и регистрах бухгалтерского учета.

Б) Описание документов, представляемых на исследование

Поскольку материалы, представляемые на судебно-бухгалтерскую экспертизу, как правило, многообъектные, то, во избежание разногласий, основным требованием является обязательная опись документов, представляемых на исследование. После вскрытия упаковки эксперт проводит сверку объектов по описи с их перечнем в постановлении о назначении экспертизы. После чего выясняет, достаточен ли для дачи заключения объем имеющихся в его распоряжении материалов. В случае неполноты поступивших материалов эксперт сообщает следователю о необходимости представления дополнительных материалов путем направления в письменной форме соответствующего ходатайства либо отказывается от дачи заключения.

При получении отрицательного ответа на ходатайство эксперт проводит экспертизу по имеющимся материалам или возвращает их с указанием причин о невозможности дачи заключения. Необходимо отметить, что сообщение (акт) о невозможности дачи заключения оформляется в случаях, если не представляется возможным ответить ни на один из вопросов, поставленных на разрешение эксперта. Недостаточность материалов ставит под сомнение категоричность полученных экспертом выводов, их правильность и обоснованность.

В) Определению достоверности информации

При определении достоверности информации, содержащейся в объектах исследования, распространено заблуждение экспертов о том, что если в том или ином документе, представленном как объект исследования, отсутствует один или несколько реквизитов, например – подпись должностного лица в товаросопроводительном или кассовом документе, то использовать данный документ при проведении исследования нельзя. Это является нарушением проведения судебно-бухгалтерской экспертизы.

В данном случае экспертом-бухгалтером не принимается во внимание, что оценка относимости, допустимости и достоверности доказательства (как сказано выше), исключительная компетенция следователя. Нельзя утверждать, что если приходный кассовый ордер оформлен неправильно (с нарушениями требований законодательства) или вовсе не составлен, то оплаты не было. Данный документ обязательно должен быть рассмотрен в экспертном исследовании при условии его приобщения к материалам дела следователем. Однако в экспертном заключении необходимо оговорить нарушения оформления данного документа.

Однако взаимодействие следователя и эксперта становится особенно актуальным, когда в деле имеются материалы черного учета (черная бухгалтерия), либо черновые записи, сведения из которых без обязательного их процессуального закрепления с точки зрения относимости и допустимости экспертом-бухгалтером самостоятельно не могут быть приняты во внимание в качестве объектов исследования.

2.2. Разграничение компетенции между следователем и экспертом

Вторая важная проблема проведения судебно-бухгалтерской экспертизы состоит в следующем.

Как самостоятельный источник доказательств судебно-экономическая экспертиза использует средства

экономического анализа исходных данных, содержащихся в доказательствах, приобщенных к делу. Следователь, прокурор, судья, рассматривая дела о хищениях, налоговых правонарушениях, споры экономического характера между хозяйствующими субъектами и гражданами, исследуют финансовые, учетные документы, поэтому им необходимо знание методов исследования экономических, финансовых данных и данных бухгалтерского учета. Без этого невозможно самостоятельно проводить работу по расследованию хищений, налоговых преступлений и т.д., контролировать полноту и всесторонность исследования материалов уголовного дела, осуществляемого экспертом. На практике зачастую следователи, расследующие экономические преступления, не обладают минимальными экономическими знаниями.

Это приводит к тому, что в постановлении о назначении экспертизы перед экспертом ставятся вопросы справочного характера, не требующие проведения исследований с использованием экспертных методов. Однако на эти вопросы следователь может ответить и самостоятельно обратившись к Налоговому кодексу Российской Федерации или справочным материалам, например:

- определить сроки уплаты налогов, сборов и платежей в бюджеты по предприятию А;
- как производится расчет налога на прибыль (либо НДС, либо другого налога)?
- в каком размере должны уплачиваться налоги и сборы предприятием Б? (В данном случае необходимо четко сформулировать вопрос: какова сумма начисленных налогов либо какова сумма уплаченных налогов, либо какова задолженность предприятия по налогам и сборам);
- требуется ли лицензия для занятия какой-либо деятельностью?

Ряд вопросов, поставленных следователем на разрешение эксперта, не относится к предмету экономической экспертизы. Задаются правовые вопросы, относящиеся к исключительной компетенции следствия и суда, в том числе связанные с правовой оценкой действий лиц. Но, как мы выяснили выше, эксперт-бухгалтер обязан установить факты, имеющие значение для дела, посредством применения специальных экономических познаний к практической ситуации, научного исследования информации, содержащейся в материалах уголовного дела. Эксперт формулирует свои выводы, основываясь на знании экономической науки и налогового законодательства, а юридическая квалификация фактов нарушения налогового законодательства относится к компетенции следствия.

Эксперт-бухгалтер не должен проводить оценок из области права по конкретному делу. Он не должен вторгаться в сферу юридической квалификации действий конкретных лиц.

Примеры подобных вопросов, которые задаются на практике следственными органами экспертам бухгалтерам:

- причинен ли ущерб работникам предприятия, его кредиторам, учредителям, действиями (бездействиями) генерального директора?
- включались ли в бухгалтерскую отчетность предприятия по устному или письменному указанию директора, заведомо ложные сведения о доходах или расходах в указанный период?

Очевидно, что при разрешении этих вопросов следователь самостоятельно должен давать ответ на основании результатов расследования. Фактически в данном случае эксперт-бухгалтер выполняет роль ассистента у

следователя, прокурора или судьи при решении вопросов, относящихся к компетенции последних.

Таким образом, от понимания следственными органами, а также другими лицами, назначающими проведение судебно-бухгалтерской экспертизы, задач и методов проведения указанной экспертизы зависит качество расследования преступлений в сфере экономики.

Решение указанной проблемы видится в использовании доэкспертной (до вынесения постановления о назначении экспертизы) оценки материалов уголовного дела экспертом. Эксперт-бухгалтер может оценить материалы и предложить следователю корректную (экономически правильную) форму вопроса. Участие эксперта-бухгалтера в качестве специалиста (что допускается законом) на следственном осмотре документов, использованных для совершения преступления, поможет следователю выявить неправильное заполнение отдельных реквизитов либо в целом документа. Специалист, присутствуя при допросах свидетелей, подозреваемых, обвиняемых, при производстве очных ставок поможет выявить и зафиксировать в протоколах полностью обстоятельства совершения преступления, связанного с учетным процессом.

В ходе производства экспертизы эксперт может воспользоваться правом на переформулирование вопросов, не изменяя их смысла, а при необходимости обратиться к лицу, назначившему экспертизу, за разъяснением их содержания. Это право закреплено за экспертом экспертно-криминалистических подразделений МВД России в п. 30 Приказа МВД России от 29.06.2005 г. №511 «Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации».

Необходимо упразднить практику назначения судебно-бухгалтерских экспертиз, фактически подменяющих функции следователя, прокурора и судьи, придя вследствие этого к объективной необходимости неуклонного исполнения последними законодательно утвержденной обязанности всестороннего и объективного изучения и оценки доказательств, в том числе самостоятельной оценки актов налоговых проверок.

2.3. Качество налоговых проверок и ответственность налогового инспектора

Третьей проблемой, в частности, по налоговым правонарушениям, является следующее.

Судебно-бухгалтерская экспертиза по налоговым преступлениям обычно назначается в целях подтверждения выводов акта налоговой проверки, проводимых органами налоговой или контрольно-ревизионной службы, и в довольно большом количестве случаев их полностью либо частично опровергает. Таким образом, дважды повторяется одно и то же действие, а именно анализ финансово-хозяйственной деятельности проверяемого субъекта (предприятия, предпринимателя, физического лица) налоговым инспектором, затем экспертом-бухгалтером. Анализируя сложившуюся практику как проведения судебно-бухгалтерских экспертиз, так и арбитражных судов, можно сделать вывод о том, что квалификация проверяющих налоговых инспекторов иногда бывает низка. Существует определенное количество совершения ими ошибок при выполнении своих профессиональных обязанностей.

На практике инспектор ФНС имеет право на занятие должности обычно при минимальных требованиях к

своей квалификации (достаточно высшего (не всегда профильного) образования). Он полностью зависим в служебном отношении от своего руководства и не несет серьезной ответственности за результаты и качество проводимой проверки.

Эксперт-бухгалтер в системе Экспертно-криминалистической службы при МВД России проходит жесткую процедуру аттестации, законодательно защищен от попыток какого бы то ни было давления как со стороны руководства, так и с любой другой стороны на результаты производства экспертизы, и несет уголовную ответственность за ненадлежащее исполнение своих обязанностей. К тому же у заинтересованного лица (например, обвиняемого) всегда есть альтернатива – задекларированное законом право ходатайствовать о назначении независимой экспертизы.

Решение данной проблемы видится в повышении квалификационных требований к налоговым инспекторам и, что наиболее важно, в законодательном утверждении (о чем давно ведется речь на страницах печатных изданий) серьезного уровня ответственности налогового инспектора за некачественное осуществление проверки. Например, установить ответственность инспектора ФНС при наличии решения Высшего арбитражного суда, признающего полностью или частично незаконным решение по акту налоговой проверки. Но необходимо при этом также законодательно обеспечить профессиональную независимость налогового инспектора.

Предложенные действия позволят добиться сразу нескольких полезных результатов:

- резко снизится количество некачественных проверок в целом, а следовательно, бесосновательных уголовных дел;
- отпадет необходимость в фактическом дублировании анализа финансово-хозяйственной деятельности проверяемых субъектов, а значит, снизятся общественно необходимые затраты на эту деятельность;
- существенно сократятся сроки процессуальных действий и повысится качество принимаемых следователем, прокурором и судом решений.

Свободная предпринимательская деятельность в современных условиях рыночной экономики обусловила коренные изменения как в теоретическом представлении об ущербе от преступных посягательствах (правонарушений, нарушений договорных отношений), так и в методических подходах к его определению. В этой связи основным методом определения ущерба становится, например экономический анализ бухгалтерской отчетности по правилам научного логического мышления в процессе познания предмета.

Ход и результаты экспертного исследования оформляются специальным процессуальным документом – заключением эксперта, которое является самостоятельным видом судебных доказательств, предусмотренных законом. Заключение эксперта всегда дается в письменной форме, оно состоит из вводной, исследовательской части, в которой указывается конкретная методика, расчет и выявленная сумма нарушения законодательства по результатам проведения экспертизы, а также выводов. В третьей части заключения (выводы) излагаются ответы на вопросы, поставленные на разрешение эксперта. Каждый вывод должен содержать выявленные факты. Выводы могут быть категорические и вероятные (предположительные).

Материалы, иллюстрирующие экспертное заключение и его результаты, прилагаются к заключению и служат его составной частью. Материалы о ходе и ус-

ловиях экспертного исследования сохраняются в судебно-экспертном учреждении. По требованию органа или лица, назначившего экспертизу, они представляются для приобщения к делу.

Доказательственное значение экспертизы утрачивается, если при ее проведении игнорируется хотя бы один из признаков, характеризующих ее правовую природу (отсутствует логический процесс познания, не соблюдается процессуальная форма, нарушается процессуальный порядок получения и исследования доказательственной информации).

3. ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

В связи с рассмотрением проблемы роста налоговых преступлений возникает особая актуальность рассмотрения проведения судебно-бухгалтерской экспертизы по налоговым преступлениям. Налоговый учет обособляется от бухгалтерского, но по-прежнему основой для исчисления налогов являются данные бухгалтерского учета.

В ходе работы над статьей рассмотрены, проанализированы и обобщены материалы налоговых проверок и заключения судебно-бухгалтерской экспертизы по налоговым преступлениям. Изучены представления о специальных познаниях и проблемы эффективности их использования в расследовании налоговых преступлений и правонарушений.

Налоговые преступления неоднородны, они тесно связаны с налоговыми правонарушениями в силу требований Налогового кодекса как условия уголовной ответственности в зависимости от размеров сокрытия налогов и сборов.

Способы и методы сокрытия налогооблагаемой базы, уклонения от уплаты налогов очень разнообразны и изощрены, поэтому требуется тактическое, умелое и своевременное применение специальных бухгалтерских познаний при расследовании и предупреждении налоговых правонарушений и преступлений.

Налоговые преступления насчитывают многовековую историю, как и сами налоги. С годами способы их совершения, размеры неуплаты и сокрытия налогов, субъекты налоговых правонарушений и преступлений менялись. Не изменились только причины их совершения – они все те же: экономические, юридические, социальные и моральные.

В настоящее время вследствие проведения радикальной налоговой реформы изменились состав и размер налогов, что сказывается на состоянии экономики страны, развитии предпринимательства, благосостоянии населения.

Уголовный кодекс Российской Федерации содержит две статьи, предусматривающие ответственность за налоговые преступления:

- уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст. 198);
- уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организаций (ст. 199).

Федеральным законом от 08.12.2003 №162-ФЗ внесены изменения в статью 199 – появились два важных примечания (199.1. Неисполнение обязанностей налогового агента и 199.2. Сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов).

В первом случае лицо осознает, что не исполняет свои обязанности налогового агента (по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов в соответствующий бюджет) и в личных интересах желает этого.

Во втором случае собственник или руководитель организации либо иное лицо, выполняющее управленческие функции в этой организации, осознает, что скрывает указанные денежные средства или имущество, и желает совершения таких действий, что также влечет суровое наказание.

В связи с тем, что судебные разбирательства уголовных дел по налоговым правонарушениям влекут крупные суммы штрафов, на эксперта возлагается огромная ответственность.

В соответствии со ст. 307 УК заведомо ложные заключение или показание эксперта наказываются штрафом в размере до восьмидесяти тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до шести месяцев, либо обязательными работами на срок от ста восьмидесяти до двухсот сорока часов, либо исправительными работами на срок до двух лет, либо арестом на срок до трех месяцев.

Поэтому прежде чем приступить к производству экспертизы, эксперт дает подписку о том, что он ознакомлен со своими правами и предупрежден об ответственности.

Рассмотрим практику судебно-бухгалтерской экспертизы на примерах конкретных экспертных заключений, проведенных по фактам налоговых преступлений, предусмотренных статьями 199, 198 УК Российской Федерации.

Пример 1

Рассмотрим комиссионную экспертизу №ХХ от 26.04.06 по уголовному делу, возбужденному по факту уклонения от уплаты налога на прибыль и НДС ООО «Урал» путем включения в налоговые декларации заведомо ложных сведений и непредставления налоговых деклараций за 4-й квартал 2003 года. Исследовался период с 01.01.2002 по 31.12.2003 г.

В ходе расследования уголовного дела установлено, что документы о взаимоотношениях с рядом организаций изготовлены сотрудниками ООО «Урал» с целью завышения фактических затрат и получения вычетов по НДС. Фактически выполненные работы производились силами и средствами самой организации, а товарно-материальные ценности закупались у физических лиц без представления необходимых документов либо затраты не производились вообще.

Перед экспертом поставлены вопросы о суммах НДС и налога на прибыль, которые предприятие исчислило и фактически уплатило и которые оно должно было уплатить за исследуемый период. В ходе проведения различных следственных действий и производства экономической экспертизы было выявлено, что предприятия ООО «Ю», ООО «Р», ООО «С», ООО «Корпорация «УралМ», ООО «А» являются лжепоставщиками, то есть имеющиеся на предприятии ООО «Урал» документы подтверждали, что поставщиками услуг и ТМЦ являлись перечисленные контрагенты.

При проведении исследования экспертом использовались следующие методы:

- формальная проверка документов;
- метод сопоставления документов;
- арифметическая проверка документов.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, в соответствии со ст. 173 НК Российской Федерации, исчисляется по итогам каждого налогового периода как общая сумма налога, исчисляемая в соответствии со статьей 166 НК Российской Федерации, уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьей 171 НК Российской Федерации.

Общая сумма налога экспертом рассчитана на основании выставленных в адрес ООО «ТД «Л» счетов-фактур. Всего выставлено счетов-фактур на сумму 7 млн. руб., в том числе НДС в сумме 1,16 млн. руб.

Далее эксперт рассчитывает сумму налоговых вычетов. Согласно представленным документам по движению денежных средств по расчетным счетам, ООО «Урал» за период с 01.01.2002 г. по 31.12.2003 г. произвело оплаты поставщикам за товары (работы, услуги) на сумму 2,5 млн. руб., в том числе НДС в сумме 30 тыс. руб. Платежи с расчетных счетов ООО «Урал» в адрес «лжепоставщиков» не производило.

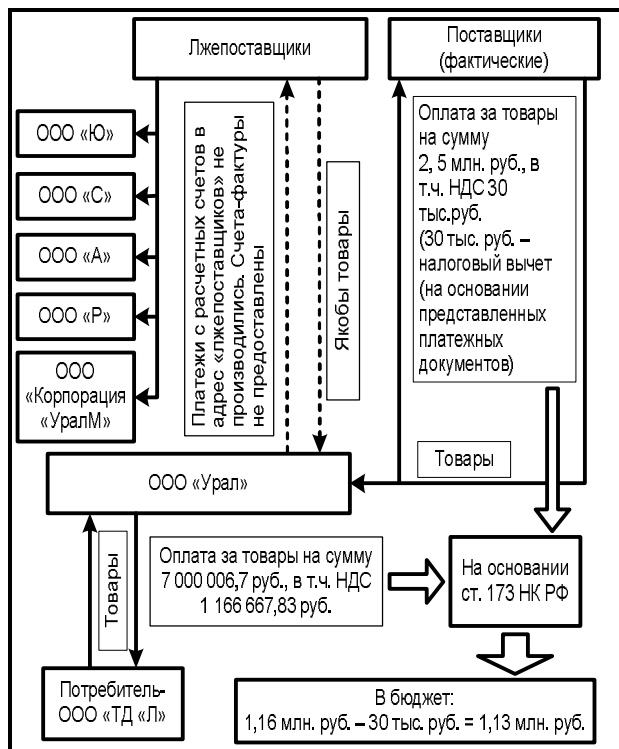


Рис. 1. Схема взаимодействия ООО «Урал» с контрагентами

Налоговые вычеты в ходе экспертизы были произведены на основании:

- счетов-фактур, предъявленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг);
- документов, подтверждающих фактическую оплату сумм НДС (п. 1 ст. 172 НК Российской Федерации).

Экспертами за исследуемый период налоговые вычеты приняты на основании представленных документов.

Таким образом, согласно представленным документам, эксперт определил, что за период с 01.01.2002 г. по 31.12.2003 г. ООО «Урал» следовало исчислить налог на добавленную стоимость в размере 1,13 млн. руб. (1,16 млн.руб. – 30 тыс. руб.).

Данные исследования можно представить в виде следующей схемы (см. рис. 1).

Отметим следующие моменты:

- во-первых, сумма НДС, подлежащего уплате, рассчитана с учетом того, что ООО «Урал» с целью завышения фактических затрат и получения вычетов по НДС изготавливало документы о взаимоотношениях с лжепоставщиками, что было выявлено и доказано в ходе следственных действий. То есть величина НДС, рассчитанного экспертом, находится в прямой зависимости от данного факта;

- во-вторых, сумма НДС, подлежащего уплате, получена на основании представленных документов. Однако эксперт в ходе исследования указывал на неполноту представленных документов, дополнительные документы, возможно, могли бы повлиять на рассчитываемую сумму.

Пример 2

Рассмотрим проведение дополнительной экспертизы от 21.03.2005 г., проводимой за период с 01.01.2001 г. по 30.09.2001 г. с целью установления точной суммы уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость.

В связи с возбужденным уголовным делом по факту уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость ООО «Л» перед экспертом поставлены вопросы о сумме исчисленного и уплаченного НДС и сумме НДС, подлежащего уплате за указанный выше период.

Согласно представленным документам, ООО «Л.» пользовалось льготой по исчислению и уплате налога на добавленную стоимость согласно ст. 149 п. 3 п.п. 2 НК Российской Федерации. В соответствии с данным подпунктом, не подлежат налогообложению операции реализации товаров, работ, услуг производимых и реализуемых:

- общественными организациями инвалидов;
- организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов;
- учреждениями, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям.

ООО «Л» в соответствии с представленными учредительными документами подпадает под эту категорию налогоплательщиков, однако проведенное экспертом исследование выявило следующие факты.

ООО «Л» в исследуемый период реализовывало продукцию как самостоятельно, так и через комиссионеров с выставлением в адрес покупателей счетов-фактур и с выделением в данных счетах налога на добавленную стоимость. Согласно п.п. 2 п. 5 ст. 173 Налогового кодекса, если налогоплательщики при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, выставляют покупателю счет-фактуру с выделенным в ней НДС, то они обязаны исчислять и уплачивать налог в бюджет.

В процессе исследования эксперт выяснил, что ООО «Л.» реализовывало товары самостоятельно и через комиссионеров: ЗАО «УралТ» и ЗАО «Щ». Данные предприятия выставляли в адрес покупателей счета-фактуры с выделением налога на добавленную стоимость. Денежные средства за товар от покупателей поступали как на счета комиссионеров, и в дальнейшем перечислялись на счет комитента, т.е. ООО «Л», так и на счет ООО «Л», минуя счета комиссионеров, с учетом НДС.

Таким образом, за исследуемый период ООО «Л» самостоятельно и через комиссионеров реализовало товаров на сумму 43 922,5 тыс. руб., в т.ч. НДС 7 319,6 тыс. руб.

В соответствии с учетной политикой выручка от реализации продукции (работ, услуг) для целей налогообложения определялась по мере оплаты товаров (работ, услуг).

Следовательно, эксперт при расчете налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость принял к расчету денежные средства, поступившие на расчетный счет ООО «Л» от комиссионеров и покупателей с учетом налога на добавленную стоимость. Экспертом было принято во внимание и получение ООО «Л» векселей по договору комиссии. Также проанализирован акт взаимозачета, проведенный между ООО «Л» и предприятием ЗАО «Щ».

За период с 01.01.2001 г. по 30.09.2001 г., на расчетный счет ООО «Л» поступили денежные средства на сумму 31 637,4 тыс. руб., в т.ч. НДС 5 272,9 тыс. руб. Получены векселя в счет договора комиссии на сумму 720 тыс. руб.

ООО «Л» проведен акт взаимозачета с предприятием ЗАО «Щ» на сумму 165,9 тыс. руб. в т.ч. НДС 27,7 тыс. руб.

Общая сумма налога на добавленную стоимость, которую ООО «Л» должно было исчислить и уплатить, за исследуемый период составила 5 420,5 тыс. руб.

В ходе проведения исследования эксперт установил, что организация неверно использовала льготу по налогу на добавленную стоимость, установленную п. 3 ст. 149 НК Российской Федерации, и данный налог не исчисляло и не уплачивало.

Схема взаимодействия ООО «Л» с покупателями и комиссионерами представлена на рис. 2.

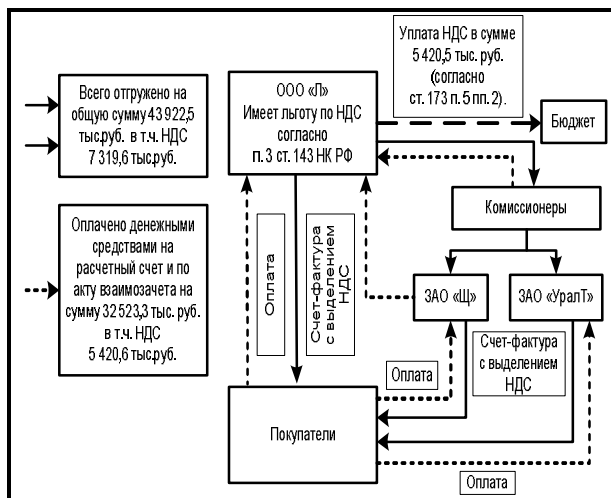


Рис. 2 Схема взаимодействия ООО «Л» с покупателями

Пример 3

Рассмотрим заключение судебно-бухгалтерской экспертизы, проводимой по уголовному делу, возбужденному в связи с уклонением ООО НТФ «О» от уплаты налога на добавленную стоимость за период с 01.09.2000 г. по 30.09.2001 г.. Налоговая проверка установила, что предприятие путем включения в затраты по приобретению товаров и услуг от несуществующих фирм ООО «С» и ООО «Е-К» (данный факт установлен следствием путем проведения следственных мероприятий) уклонилось от уплаты НДС в общей сумме 3 987,0 тыс. руб.

Перед экспертом поставлен вопрос: в какой сумме в период с 01.09.2000 г. по 30.09.2001 г. ООО НТФ «О» был заявлен к возмещению НДС по приобретенным у ООО «С» и ООО «Е-К» (которые фактически являются лжепоставщиками) товарам и услугам?

Порядок списания накопленных на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям» сумм НДС регулируется нормативными актами. В бухгалтерском учете эта операция отражается по кредиту счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» в корреспонденции, как правило, со счетом 68 «Расчеты с бюджетом» (субсчет «Расчеты по НДС»).

Суммы НДС, фактически уплаченные поставщикам за поступившие (принятые к учету) товары (работы, услуги), отражаются бухгалтерской проводкой: Дебет сч. 68 «Расчеты по НДС» / Кредит сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям».

Основательно и в полной мере исследовав все представленные документы, эксперт делает вывод, что за указанный период сумма, отнесенная в дебет счета 68.2 с кредита счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» в бухгалтерском учете ООО НТФ «О» в разрезе контрагента ООО «С» составляет 2 794,2 тыс. руб., в разрезе контрагента ООО «Е-К» – 828,9 тыс. руб.

Следовательно, сумма НДС, заявленная ООО НТФ «О» к возмещению за исследуемый период по приобретенным товарам и услугам у ООО «С» и ООО «Е-К», в целом составляет 3 623,1 тыс. руб. В связи с тем, что в действительности, как доказало следствие, ООО «С» и ООО «Е-К» не являются поставщиками товаров и услуг, ООО НТФ «О» необоснованно принималась к возмещению суммы НДС в размере 3 623,1 тыс. руб. Заметим, что данные налоговой проверки выявляли сумму 3 987,0 тыс. руб.

Таким образом, эксперт не подтверждает сумму НДС, рассчитанную в ходе налоговой проверки. Разница составляет 363,9 тыс. руб.

Пример 4

Рассмотрим проведение судебно-экономической экспертизы от 04.02.2003 г., проведенной по уголовному делу, возбужденному по факту уклонения ООО «Ц» от уплаты налогов по признакам состава преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК Российской Федерации.

Следствием установлено, что в период с 01.01.2000 г. по 31.12.2001 г. руководство предприятия неправомерно воспользовалось льготой по налогу на прибыль. Предприятие имеет право льготировать те суммы прибыли, которые были направлены на «финансирование капитальных вложений производственного назначения».

Суть данной экспертизы сводится к тому, что эксперт проверяет перечень расходов, неправомерно отнесенных на затраты по капитальным вложениям, который был рассчитан налоговой инспекцией.

По данным налоговой проверки в 2000 году ООО «Ц» произвело капитальные затраты непроизводственного характера в сумме 219 тыс. руб. (с учетом износа). Соответственно в 2000 году предприятие не уплатило сумму налога на прибыль с суммы неправомерно примененной льготы в размере 76,7 тыс. руб. В 2001 году сумма материальных затрат капитального характера, неправомерно отнесенная к производственным, составила 601,2 тыс. руб., неуплаченный налог на прибыль – 210,4 тыс. руб.

Таким образом, согласно акту налоговой проверки, общая сумма налога на прибыль, неуплаченного ООО «Ц» в результате неправомерного применения льготы, составила 287,1 тыс. руб.

Перед экспертом поставлен вопрос о сумме, в которой следовало исчислить и уплатить налог на прибыль по результатам деятельности ООО «Ц» за указанный период с учетом неправомерности применения льготы по налогообложению.

Эксперт, опираясь на ст. 6 Закона Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» №2116-1 от 27.12.1991 (регламентирующий расчет налога на прибыль в данный период), указывает, что предприятие может льготировать те суммы прибыли, которые были направлены на развитие собственной производственной базы.

Согласно расчетам эксперта, затраты, не относящиеся к производственным, но отнесенные предприятием в состав капитальных вложений, составили:

- за 2000 год 219,4 тыс. руб. с учетом износа (амортизации);
- за 2001 – год 601,2 тыс. руб.

Таким образом, сумма налога на прибыль, доначисленная на суммы не льготированных затрат, отнесенных на капитальные вложения ООО «Ц», составила:

- 287,2 тыс. руб. за исследуемый период;
- 76,8 тыс. руб. за период с 01.01.2000 г. по 31.12.2000 г.;
- 210,4 тыс. руб. за период с 01.01.2001 г. по 31.12.2001 г.

Незначительное расхождение данных налоговой проверки и экспертного заключения произошло по следующей причине. При определении налоговой базы по налогу на прибыль в состав расходов, учитываемых в расчете налоговой базы, эксперт и налоговый инспектор включили разные статьи. Соответственно различается налоговая база и сумма налога, вносимая в бюджет.

Пример может проиллюстрировать, каким образом возникают разночтения между экспертом и работником налогового органа по поводу отдельных статей законодательства (в данном случае при определении состава затрат организации, не относящихся к производственным).

Пример 5

Рассмотрим экспертизу от 1.03.2006 г., проводимую по уголовному делу, возбужденному в связи с уклонением предприятием Фонд «Э» от уплаты налога на добавленную стоимость за период 2004 г. По данным налоговой проверки сумма неуплаты Фондом «Э» НДС составила 16 417,2 тыс. руб.

На разрешение эксперта поставлены вопросы о сумме фактически исчисленного и уплаченного в бюджет НДС, сумме НДС, подлежащего уплате, и вопрос о разнице между ними.

При проведении оценки достаточности объектов экспертом применялся метод предварительного исследования материалов, по которым планировалось производство экспертизы. В ходе первого этапа предварительного исследования материалов экспертом определены, какие из представленных материалов могут быть использованы в качестве объектов исследования. В ходе второго этапа предварительного исследования установлена полнота каждого вида объекта исследования.

В рассматриваемой экспертизе наличествует оговорка о том, что выводы эксперта соответствуют только представленным документам.

При проведении исследования экспертом использовались методы документального контроля:

- визуальный осмотр;
- формальная проверка;
- метод сопоставления документов;
- экономический анализ и арифметические подсчеты.

Отвечая на вопрос о том, какую сумму НДС Фонд «Э» должен был исчислить и уплатить, эксперт провел исследование налога по элементам.

В течение 2004 г. Фонд «Э» занимался реализацией продукции. В соответствии со статьей 146 НК Российской Федерации реализация является объектом налогообложения по налогу на добавленную стоимость. Налоговая база, в соответствии с пунктом 2 статьи 153 НК Российской Федерации, определяется из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), полученных им в денежной и натуральной формах, включая оплату ценными бумагами.

Моментом определения налоговой базы, согласно учетной политике Фонда «Э», является день оплаты отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо прекращение встречного обязательства покупателя указанных товаров (работ, услуг) перед организацией. Налоговый период в Фонде «Э» по налогу на добавленную стоимость установлен как календарный месяц. НДС принимается к вычету по оплаченным счетам-фактурам, полученным по товарам (работам и услугам). Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг) и при наличии соответствующих первичных документов.

За 2004 год Фонд «Э» реализовал покупателям товаров (работ, услуг) в размере 106 934,7 тыс. руб., в т.ч. НДС 16 317,7 тыс. руб. Оплата производилась путем поступления денежных средств на расчетные счета, поступления денежных средств в кассу, путем получения векселей, путем прекращения обязательств зачетом.

Эксперт рассматривает, в соответствии с имеющимися документами, в качестве оплаты от покупателей за 2004 год поступившую сумму в 58 276,3 тыс. руб., в том числе НДС 8 948,9 тыс. руб.

За 2004 год Фонд «Э» приобрел товаров (работ, услуг) на сумму 50 504,1 тыс. руб., в том числе НДС 7 647,1 тыс. руб.

При определении размера налоговых вычетов экспертом не учитывались суммы НДС, уплаченные Фондом с расчетных счетов на счета ЗАО «У» в счет договора займа, так как это не предусмотрено ст. 172 НК Российской Федерации. В ходе проведения исследования эксперт пришел к выводу, что право на налоговый вычет по договору займа у предприятия отсутствует.

Оплата Фондом «Э» приобретенных товаров (работ, услуг) в 2004 г. составила 34 089,0 тыс. руб., в том числе НДС 5 189,7 тыс. руб.

Таким образом, Фонд «Э» должен уплатить в бюджет НДС за 2004 год в сумме 3 759,2 тыс. руб. (8 948,9 – 5 189,7).

Согласно лицевым карточкам из ИФНС, по месту регистрации предприятия, с учетом сроков уплаты налога, Фонд «Э» исчислил к возмещению налог на добавленную стоимость за 2004 г. в сумме 17 621,5 тыс. руб.

Таким образом, разница между суммой НДС, подлежащей исчислению и уплате в бюджет Фондом «Э» и суммой НДС, фактически им исчисленного за каждый налоговый период (календарный месяц) в течение

2004-го финансового года составила 21 380,7 тыс. руб. (3 759,2 тыс. руб. – (-17 621,5 тыс. руб.)).

В итоге видна существенная разница между результатами налоговой проверки за исследуемый период (сумма неуплаты (неполной уплаты) Фондом «Э» НДС составила 16 417,2 тыс. руб.) и результатами исследования эксперта (разница между суммой НДС, подлежащего исчислению и уплате в бюджет, и суммой НДС, фактически исчисленного, составила 21 380,7 тыс. руб.). Такая ситуация далеко не редкость. Бухгалтерская экспертиза зачастую полностью либо частично опровергает результаты налоговой проверки, причины этого нами были рассмотрены выше.

Таким образом, главная цель рассмотренной нами судебно-бухгалтерской экспертизы, проводимой по налоговым правонарушениям при расследовании уголовных дел по статьям 198 и 199 УК Российской Федерации – это выявление сумм неуплаченных налогов и определение сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет в соответствии с законодательством.

Пример 6

В хозяйственных спорах часто возникает необходимость определения размера задолженности между сторонами сделки или величины причиненного ущерба и возникает необходимость проведения судебно-бухгалтерской экспертизы.

В Постановлении Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации (далее – ВАС) от 30 ноября 1999 г. №7462/98 рассматривалась следующая ситуация: коммерческий банк открыл акционерному обществу кредитную линию, однако в связи с неуплатой процентов договор расторг и предъявил иск о взыскании задолженности. Кредитование осуществлялось с нарушением действующих правил – без открытия отдельного ссудного счета. Денежные средства, перечисленные по спорному договору, отражались на ссудном счете, открытом по ранее заключенным кредитным договорам. В результате чего, исходя из представленных банком документов, невозможно определить, в соответствии с каким конкретным договором выдавался кредит и по какому кредитному договору уплачивались проценты. Истец и ответчик, доказывая правомерность своих требований, представили в суд «взаимоисключающие аудиторские заключения». Без уяснения сущности финансовых потоков невозможно было вынести обоснованное судебное решение. В данном случае ВАС России направил дело на рассмотрение в суд первой инстанции, указав, что при наличии спорных доказательств для определения правомерности требований сторон суд должен назначить судебно-бухгалтерскую экспертизу.

Пример 7

Аналогичные задачи ставятся перед судебно-бухгалтерской экспертизой и при рассмотрении налоговых споров.

В судебном разбирательстве в качестве доказательств были использованы выводы эксперта-бухгалтера в споре между компанией, входящей в один из крупнейших международных холдингов, и налоговым органом. Компания занималась маркетингом и реализацией продукции другой компании, входящей в тот же холдинг, причем продукция реализовывалась покупателям на основании агентского договора.

Компания-агент для осуществления своей деятельности привлекала кредитные средства, относя проценту по кредитам на расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль организаций. Претензии налогового органа сводились к тому, что привлеченные средства не были необходимы для финансирования деятельности агента и под видом выручки за реализованную продукцию перечислялись принципалу. На этом основании налоговый орган доначислил компании налог на прибыль, исключив из расчета налоговой базы сумму процентов по кредитам.

Выручка от покупателей поступала агенту ежедневно, а в соответствии с условиями договора агент перечислял принципалу средства в течение пяти дней со дня получения их от покупателей, и средства перечислялись общей суммой без указания источника (покупателя, договора поставки, счета-фактуры, выставленного агентом, и т.п.). Кроме того, кредиты привлекались на краткосрочный период (до нескольких дней). В этих условиях подтвердить или опровергнуть доводы налогового органа о наличии в суммах, перечисляемых агентом принципалу, сумм привлеченных средств на основании учетных регистров было невозможно.

В ходе судебно-бухгалтерской экспертизы (она длилась более месяца) были применены экономико-математические методы анализа финансовых потоков, которые показали несостоятельность позиции налогового органа.

ФАС Московского округа в Постановлении от 17 января 2002 г. по делу №КГ-А40/8077-01 указал в качестве основания неправомочности судебного решения следующие обстоятельства: «Апелляционная инстанция, в нарушение ст. 57 АПК Российской Федерации о подтверждении обстоятельств дела определенными доказательствами и ст. 59 АПК Российской Федерации об оценке доказательств, вместо обсуждения вопроса о целесообразности, обоснованности назначения по делу соответствующей экспертизы (бухгалтерской или др.) либо проведения стоимостной оценки объекта и его отдельных помещений в установленном законом порядке, занялась самостоятельными и во многом произвольными математическими расчетами, не обладая для этого необходимыми специальными познаниями, которые и не требуются от судов при рассмотрении дела».

Пример 8

В Постановлении ФАС Западно-Сибирского округа от 27 января 2005 г. по делу №Ф04-9676/2004(7951-А81-19) указано: налоговый орган провел выездную налоговую проверку правильности исчисления и своевременности перечисления предпринимателем Г. налога на доходы физических лиц, страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования.

По результатам проверки было принято решение о привлечении Г. к налоговой ответственности, взыскании налогов, страховых взносов и пеней. Основанием для этого послужил вывод налогового органа о занижении предпринимателем дохода в результате неполного отражения выручки от реализации товаров и завышения расходов. Эпизод касался учета для целей налогообложения выручки за реализованный, но в дальнейшем возвращенный покупателями товар. Налоговый орган утверждал, что при отсутствии актов возврата денежных средств стоимость возвращенного товара не должна исключаться из выручки.

Однако в процессе инвентаризации было установлено полное соответствие остатков товаров учетным данным. По заключению бухгалтерской экспертизы, факты отсутствия у предпринимателя актов возврата денежных средств, на основании которых налоговым органом сделан вывод о занижении предпринимателем доходов, при отсутствии документально и фактически неучтенных (не оприходованных) товаров не могут достоверно свидетельствовать о занижении налоговой базы. Данное решение характеризует еще один важный аспект судебно-бухгалтерской экспертизы. В рамках рассматриваемого спора перед экспертом-бухгалтером не стояла задача доказать наличие или отсутствие факта занижения налогоплательщиком налоговой базы. Эксперт лишь указал на необоснованность доводов налогового органа. Согласно ст. 65 АПК Российской Федерации, обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия государственными органами, должностными лицами оспариваемых актов, решений, возлагается на соответствующий орган или должностное лицо. Обязанность по доказыванию факта налогового правонарушения и виновности лица в его совершении – на налоговые органы (п. 6 ст. 108 НК Российской Федерации). Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица. Учитывая, что налоговый орган не представил арбитражному суду достоверных доказательств, опровергающих выводы бухгалтерской экспертизы, суд кассационной инстанции признал доначисление налога предпринимателю незаконным.

Пример 9

На практике встречаются ситуации, когда от эксперта-бухгалтера требуется не только квалифицировать хозяйственную операцию, но и оценить правильность ведения учета.

В Постановлении ФАС Московского округа от 3 ноября 2005 г. по делу №КГ-А41/10518-05 указано: временный управляющий муниципального унитарного предприятия А (далее – МУП А) обратился в арбитражный суд с иском к МУП А, к МУП В и администрации муниципального образования о признании недействительной сделки по безвозмездной передаче имущества должника в МУП В и признании недействительным постановления главы администрации Московской области о разрешении передачи имущества. В обоснование исковых требований указывалось, что спорная сделка совершена с нарушением п. 2 ст. 64 Федерального закона от 26 октября 2002 г. №127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)», поскольку стоимость переданного имущества составляла более 5% балансовой стоимости имущества должника.

Суд первой инстанции пришел к выводу, что общая стоимость передаваемых объектов – менее 5% (4,94%) балансовой стоимости активов должника, в связи с чем доводы заявителя признал несостоятельными.

Однако суд кассационной инстанции назначил судебно-бухгалтерскую экспертизу. Перед экспертами поставлена задача: определить, правильно ли отражена сумма начисленной амортизации в актах приема-передачи основных средств и какова суммарная остаточная стоимость основных средств, переданных по актам приема-передачи.

Результаты экспертизы показали, что МУП А неверно применяло метод амортизации для целей бухгалтерского учета, что привело к завышению суммы

амортизационных отчислений и занижению остаточной стоимости передаваемых с баланса МУП А на баланс МУП В основных средств.

В судебной практике бухгалтерами-экспертами применялась ссылка на Концепцию бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г.), которая определяет основы построения системы бухгалтерского учета в условиях новой экономической среды. В частности, она закрепляет принцип существенности, в соответствии с которым формируемая в бухгалтерском учете информация должна быть уместной. Критерии уместности информации – ее содержание и существенность.

Существенной признается информация, отсутствие или неточность которой могут повлиять на решения заинтересованных пользователей.

Концепцией также закреплена принцип рациональности, согласно которому польза, извлекаемая из формируемой в бухгалтерском учете информации, должна быть сопоставима с затратами на подготовку этой информации.

Говоря о современном состоянии судебной бухгалтерии, можно сказать, что ее ожидают существенные изменения, прежде всего связанные с переводом всего бухгалтерского учета и аудита на международные стандарты. В настоящее время в нашей стране действует более десяти Положений по бухгалтерскому учету, изданных Минфином России. Их основное содержание очень близко к содержанию международных стандартов, в отличие от ранее существовавшей системы учета. Тем не менее, отличий между МСФО и РСБУ немало. Переход на МСФО изменяет как принципы подготовки самой финансовой отчетности, так и принципы контроля ее качества и аудита. Российский учет отводит бухгалтеру роль исполнителя законов, постановлений, писем, разъяснений, инструкций в то время как международные правила предоставляют большую свободу действий.

Литература

1. Приказ МВД РФ от 14 января 2005 г. №21 «Об аттестации экспертов на право самостоятельного производства судебных экспертиз и о порядке пересмотра уровня их профессиональной подготовки».
2. Приказ МВД РФ от 29 июня 2005 г., №511 «Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел РФ».
3. Арзуманян Т.М., Танасевич В.Г. Бухгалтерская экспертиза при расследовании и судебном разбирательстве уголовных дел. М: Юридическая литература 1998.
4. Артеменко В.Г. Судебно-бухгалтерская экспертиза. М: Дело и сервис, 2005.
5. Белкин А.Р. Актуальные проблемы экспертного исследования доказательств. М: Препринт ИНИ., 1998.
6. Богомолов А.М. Бухгалтерская экспертиза. М.: Гелан, 2000.
7. Голубятников С.П. Судебная бухгалтерия. М.: Юридическая литература, 1998.
8. Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия. М: Книжный мир, 2005.
9. Кеворкова Ж.А., Савин А.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза. – М.: Вузовский учебник, 2007.
10. Комментарий к Уголовно-процессуальному кодексу Российской Федерации / Под ред. А.Я. Сухарева. М.: Норма, 2004.
11. Определение кассационной инстанции федерального арбитражного суда Уральского округа по проверке законно-

- сти и обоснованности решений (постановлений) арбитражных судов, вступивших в законную силу от 6 мая 2003 года, дело №Ф09-232/03-АК.
12. Попова Л.В., Исакова Р.Е., Шиббаева Н.А. Бухгалтерский учет и судебно-бухгалтерская экспертиза. М.: Дело и Сервис, 2003.
 13. Россинская Е.Р. Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе. – М.: Норма, 2005.
 14. Россинская Е.Р. Эриашвили Н.Д. Судебно-бухгалтерская экспертиза. – М.: Юнити-дана, 2006.
 15. Сахнова Т.В. Судебная экспертиза. М.: Городец, 2000.
 16. Соколов Я.В., Бычкова С.М. Бухгалтерский учет, аудит и судебная бухгалтерия // Аудиторские ведомости. 2000. №4.
 17. Толкаченко А.А., Бородина В.А. Судебная бухгалтерия – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юнити-дана, 2005.
 18. Чаадаев С.Г. Судебно-экономическая экспертиза // Хозяйство и право. 2001. №5-8.
 19. Шадрин В.В. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы. М: Юрист, 2000.
 20. Шестаков А.В., Шестаков Д.А. Введение в финансово-экономическую экспертизу. М.: Издательский Дом «Дашков и Ко». 2000.

Козырчикова Эльвира Юрьевна

РЕЦЕНЗИЯ

В статье исследуется вопрос проведения судебно-бухгалтерской экспертизы в уголовном, арбитражном и гражданском процессе, рассмотрены приемы и методы экспертного исследования. Укрепление и развитие рыночных отношений в экономике России вызвало значительное увеличение количества экономических споров, а также экономических и налоговых преступлений.

Важность рассматриваемой темы обусловлена тем, что своевременное и правильное проведение судебно-бухгалтерской экспертизы существенно сокращает сроки проведения расследования по указанным преступлениям, содействует их эффективному раскрытию, установлению действительных размеров причиненного ущерба и его взыскания с виновных лиц, принятию необходимых профилактических мероприятий по сохранности собственности. Автор высказывает предложения по решению проблем, связанных с постановкой вопросов для экспертного исследования, с неполнотой исходных данных для производства экспертизы, с невысоким качеством налоговых проверок. Особое внимание в статье уделено методам проведения и обоснованности заключения судебно-бухгалтерской экспертизы для использования его в качестве доказательства в судебном процессе.

Автором проведено комплексное исследование вопросов проведения судебно-бухгалтерской экспертизы. Рецензируемая статья рекомендуется к опубликованию в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Коновалова И.Р., д.э.н., профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита Уральского государственного экономического университета

РЕЦЕНЗИЯ

Статья посвящена актуальному вопросу проведения судебно-бухгалтерских экспертиз. Развитие рыночных отношений в российской экономике породило повышение количества споров хозяйствующих субъектов между собой и с государством. Необходимость поиска истины в хозяйственных правоотношениях, а также выявления правоохранительными органами правонарушений обострили вопрос проведения судебно-бухгалтерских экспертиз.

Автор статьи последовательно и системно раскрывает процедуру подготовки и проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, рассматривает вопрос принятия решений на основании ее результатов. Для обоснованности сделанных выводов Козырчикова Э.Ю. систематизирует задачи судебно-бухгалтерской экспертизы, подробным образом раскрывает их суть.

Особое внимание в статье обращено на постановку вопросов перед экспертом, методам проведения и обоснованности заключения судебно-бухгалтерской экспертизы для того, чтобы ее результаты могли иметь силу доказательств в суде. Рассматривая этот стык между экономическими и правовыми аспектами проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, автор статьи вносит свой вклад в развитие представлений о приемах и методах ее проведения, повышение эффективности использования полученных в ходе ее проведения результатов.

Козырчиковой Э.Ю. выполнено системное и комплексное исследование, посвященное решению актуальной проблемы проведения судебно-бухгалтерских экспертиз. Рецензируемая статья рекомендуется к опубликованию в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Песчанский Г.В., д.э.н., доцент, заместитель начальника Информационно-аналитического управления Департамента межведомственной и информационной деятельности ФСКН России

РЕЦЕНЗИЯ

В рецензируемой статье рассматривается весьма актуальный вопрос, связанный с приемами и методами проведения судебно-бухгалтерских экспертиз. Формирование в стране нового хозяйственного механизма шло непростым, иногда, конфликтным путем. Обоим практике проведения судебно-экономических экспертиз, дальнейшее развитие приемов и методов их проведения является важной задачей, которая направлена на совершенствование хозяйственных правоотношений в стране, расширение цивилизованных путей разрешения возникающих споров.

Большое внимание уделяется в статье рассмотрению приемов и методов судебно-бухгалтерской экспертизы. К заслугам автора следует отнести его скрупулезное отношение к используемым терминам и раскрытию их значения. Проводя подробное рассмотрение действий эксперта, стоящих за теми или иными приемами и методами работы, Козырчикова Э.Ю. вносит свой вклад в повышение обоснованности получаемых в ходе судебно-бухгалтерской экспертизы выводов. Большое значение в статье уделяется месту и роли, которую играет бухгалтерская экспертиза в судебном процессе. Это позволяет автору постоянно проверять применяемые приемы и методы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, способы решения возникающих проблем с конечными целями, ради достижения которых она назначается и проводится. Такой подход автора статьи позволяет усилить аргументацию сделанных выводов и предложений.

Таким образом, проведенное Козырчиковой Э.Ю. рассмотрение проблем, возникающих при проведении судебно-бухгалтерских экспертиз, является актуальным, а представленная статья может быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Галоненко В.Ф., д.э.н., профессор, начальник кафедры организации финансово-экономического обеспечения Академии управления МВД

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность рассматриваемого в статье Козырчиковой Э.Ю. вопроса обусловлена важностью судебно-экономических экспертиз для выявления преступлений и правонарушений в экономической сфере, установлению размеров причиненного ущерба и виновных лиц. За годы перестройки хозяйственного механизма страны «на плаву» остались организации, способные противостоять конкурентам и государственным органам. Требования, предъявляемые к качеству проведения судебно-экономических экспертиз, достоверности их выводов, с течением времени все возрастают.

Рассматриваемая статья вносит вклад в систематизацию представления о месте судебно-бухгалтерской экспертизы в уголовном и арбитражном процессах, о приемах и методах ее проведения. Отталкиваясь от экономико-правовых основ проведения экспертизы данного вида, автор изучает и дает предложения по решению проблем, связанных с неполнотой исходных данных в представленных документах, использованием средств научного экономического анализа исходных данных, низкой квалификацией ревизоров государственных органов. Обоснованность сделанных выводов аргументирована автором в ходе рассмотрения современной практики применения судебно-бухгалтерской экспертизы. Этим Козырчикова Э.Ю. вносит значимый вклад в дальнейшее повышение качества судебно-экономических экспертиз и достоверности их выводов.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод об актуальности темы исследования, проведенного Козырчиковой Э.Ю., и рекомендовать данную статью к опубликованию в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Опальский А.П., д.э.н., профессор, начальник кафедры экономических и налоговых исследований Академии экономической безопасности МВД России

2.4. TECHNIQUES AND METHODS OF PROVIDING OF JUDICIAL EXPERTISE OF FINANCIAL ACCOUNTING (THE PROBLEMS ARISING BY ITS MANUFACTURE AND PRACTICE OF APPLICATION OF JUDICIAL EXPERTISE OF FINANCIAL ACCOUNTING

E.J. Kozyrchikova, the Senior Lecturer of Faculty of Financial Accounting and Audit of the Ural State Economic University

Strengthening of market relations in economy of Russia has caused substantial growth of quantity of economic disputes, and also economic and tax crimes. Financial accounting expert opinion is the basic proof at investigation of crimes in economy. Due to proceeding of criminal actions on tax offences is used don't carry out without the financial accounting expert conclusion in the article considered its manufacturing during criminal actions investigations. Consideration of tax offences is the most interesting to business as these infringements attract the largest sums of penalties and disadvantages both from tax bodies, and under the order of court. The author states offers under the decision of the problems appeared by manufacture of judicial expertise of financial accounting.