

2.2. СТАНОВЛЕНИЕ И РАЗВИТИЕ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ В РОССИИ

Алибеков Ш.И., к.э.н.,
доцент Северо-Кавказского филиала

Российская правовая академия Минюста РФ

«Без изучения истории того или иного явления нельзя
понять это явление в современном его виде».

И.Ф. Крылов

«Без изучения истории конкретного явления,
его не только нельзя понять, но и нельзя наметить
перспективы его развития и пути его изменения».

П.-З.К. Пошюнас

Статья посвящена историческому анализу возникновения, становления и тенденциям развития института судебно-бухгалтерской экспертизы в Российской Федерации в современных условиях.

Хозяйственный учет возник значительно раньше, чем суды, но в судах, когда они появились, данные учета использовались очень широко. Считается, что хозяйственный учет возник примерно 6 тыс. лет назад. Он фиксировал факты хозяйственной жизни, т.е. действия и события, которые влекут или могут повлечь за собой юридические последствия. Эта фиксация предполагает осуществление контроля за действиями администрации, принимающей решения, связанные с управлением организацией. Основными средствами контроля изначально выступали: инвентаризация, которая позволяла констатировать реальное положение дел, и документация – их письменное, информационное, как бы мы теперь сказали, обоснование. Эти приемы и стали базой для последующих их судебных исследований. Именно эти документы и составили то, что в дальнейшем получило название «судебная бухгалтерия» [1].

С развитием экономических отношений совершенствовался и учет как надстройка общественной формации, повышалось его значение в доказательствах имущественной ответственности. Так, в Средневековье возникла профессия путешествующего писца, они за плату составляли отчеты и выступали представителями разного рода в судебных инстанциях при рассмотрении имущественных споров. В это же время совершенствуется форма учета – возникает двойная бухгалтерия, издаются книги по бухгалтерскому учету.

Примерно в XIII в. в связи с судебными разбирательствами бухгалтеры стали выступать в суде как эксперты. При этом уже проводилось различие между экспертом *in testes* – беспристрастным собирателем доказательств и экспертом *boni instructores iudicis* – помощником судьи в принятии решений.

Юридический подход к бухгалтерскому учету привел к формированию его персоналистической теории, согласно которой объектом бухгалтерского учета выступают не предметы (недвижимость, товары, материалы, деньги), а права и обязательства субъектов хозяйственной деятельности. Тем самым бухгалтера обязывали учитывать правоотношения, с одной стороны, между собственником предприятия и администратором и между администратором и агентами (лицами,

находящимися в штате предприятия), а также корреспондентами (физическими и юридическими лицами, не состоящими в штате), с другой стороны. Юридическая интерпретация бухгалтерского учета была связана также с тем, что в судах документы рассматривали и трактовали юристы.

Развитие товарно-денежных отношений в условиях капиталистического общества содействовало повышению качества и достоверности бухгалтерского учета в конкурентной борьбе фирм и корпораций, использованию данных учета частной собственности и ее роста. Появились бухгалтерские фирмы, которые проводили контрольные проверки состояния учета и достоверности отчетности, выдавали специальные сертификаты, в которых указывалось, можно ли данные бухгалтерского учета использовать при исчислении налогов, решении имущественных дел в суде, распределении прибыли по акциям и т.д. Судебная практика в капиталистическом обществе широко использовала выводы экспертов-бухгалтеров при рассмотрении дел, которые касаются финансовых отношений, возмещения убытков, уплаты пени, неустоек и т.д.

Современная судебная бухгалтерия в нашей стране стала следствием великой судебной реформы в 1864 г. В конце XIX в. и начале XX в. бухгалтерский учет и бухгалтерская экспертиза получают широкое признание в обществе. Бухгалтерская экспертиза, да и сам учет требовали все более и более квалифицированных работников, и в стране дважды (в 1889-м и 1910 г.) делались попытки создать по английским образцам Институт присяжных бухгалтеров – профессиональное объединение счетных работников.

Начиная с первых лет существования советской власти, органы расследования и суды широко использовали результаты судебно-бухгалтерской экспертизы при расследовании уголовных и гражданских дел. Декретом о судах Совнарком РСФСР в 1918 г. предоставил судам право при рассмотрении гражданских дел, которые требуют специальных знаний, по своему решению приглашать специалистов в свой состав с правом соглашательного голоса.

Назначение экспертизы и процессуальное положение эксперта определялись Уголовно-процессуальным кодексом РСФСР от 23 февраля 1923 г. В нем указывалось, что эксперты вызываются в случаях, когда при расследовании или рассмотрении дел необходимы специальные знания в науке, искусстве или ремесле. При этом вывод эксперта определялся как юридическое доказательство.

Для обеспечения надлежащего качества судебно-бухгалтерских экспертиз важно, чтобы они не проводились изолированно специалистами, даже если они профессионалы. Необходимо, чтобы проведение экспертизы контролировалось, материалы экспертиз анализировались, обсуждались, а положительный опыт передавался другим экспертам-бухгалтерам. Однако высокое качество судебно-бухгалтерской экспертизы не может быть обеспечено без овладения экспертом-бухгалтером юридическими знаниями, особенно процессуальное право. Это обусловило создание специальных учреждений судебно-бухгалтерской экспертизы, которые имеют в своем составе высококвалифицированных специалистов по бухгалтерскому учету, анализу и контролю.

Уже в 1920-х гг. создаются разные профессиональные организации работников учета. В Москве и Петрограде

впервые были созданы различные общественные организации работников учета, одной из задач которых было производство судебно-бухгалтерских экспертиз. Наиболее важным шагом в организации судебно-бухгалтерской экспертизы было создание в 1925 г. Института государственных бухгалтеров-экспертов (ИГБЭ) при Народном комиссариате Рабоче-крестьянской инспекции СССР с широкой сетью местных органов (республиканских, губернских, окружных и уездных).

Считается, что до 1925 г. органы дознания или суд просто назначали экспертов из числа работающих в данном регионе главных бухгалтеров, а специалистов в области судебной бухгалтерии не было. Сотрудники этого института пользовались исключительным правом при даче заключения по требованию государственных органов по всем вопросам счетоводства, счетоведения и отчетности. В то же время данная норма права не получила практического применения. Это было связано с двумя обстоятельствами. Во-первых, она противоречила действовавшему процессуальному законодательству, согласно которому следователю и суду предоставлялось право назначать эксперта по своему выбору. Во-вторых, большинство сотрудников института одновременно состояло на службе в других государственных и общественных организациях.

В 1925-1930-х гг. были созданы отделы работников учета при московском и ряде других областных отделов профсоюза советских и торговых служащих. Для этих объединений ИГБЭ был как бы бухгалтерской инспекцией, и 1 июня 1930 г. ИГБЭ Постановлением Совета народных комиссаров СССР был ликвидирован. 23 ноября 1931 г. решением ВЦПС ОРУ было реорганизовано во Всесоюзное общество содействия социалистическому учету (ВОССУ). И все права на проведение бухгалтерской экспертизы перешли сначала к ОРУ, а потом – к ВОССУ. Сосредоточение судебно-бухгалтерских экспертиз в одной организации оказало положительное влияние как на подготовку кадров экспертов-бухгалтеров, так и на производство судебно-бухгалтерской экспертизы. В этот период появляются первые методические пособия по вопросам судебно-бухгалтерской экспертизы. В частности, в 1935 г. Институтом уголовной политики была разработана и опубликована методика по организации и проведению судебно-бухгалтерской экспертизы. В 1937 г. изданы методические указания по расследованию дел о краже и растрате средств в разных отраслях народного хозяйства.

В связи с ликвидацией в 1936 г. ВОССУ руководство судебно-бухгалтерской экспертизой было возложено на созданное при Прокуратуре СССР Центральное бюро судебно-бухгалтерской экспертизы с филиалами на местах. Это положило начало существованию в СССР специализированного учреждения. Его основной деятельностью стало проведение судебно-бухгалтерских экспертиз, обобщение передового опыта, разработка методологии и методики экспертного исследования, подготовка кадров экспертов-бухгалтеров и повышение их квалификации. К сожалению, в 1937 г. это учреждение было передано в ведение Народного комиссариата юстиции, а в 1938 г. ликвидировано. 11 октября 1938 г. следственным органам и судам, в сущности, было возвращено право самим находить «сведущих лиц» и привлекать их в качестве экспертов. И только в 1952 г. при Министерстве финансов СССР было создано Бюро государственной бухгалтерской экспертизы (ГБЭ) с филиа-

лами при министерствах союзных и автономных республик, а также при краевых и областных финансовых управлениях, при финансовых управлениях Москвы и Ленинграда. На Бюро ГБЭ и его филиалы было возложено проведение бухгалтерской экспертизы по уголовным и гражданским делам по заданию органов расследования, прокуратуры и суда. В 1957 г. Бюро ГБЭ при Министерстве финансов СССР было ликвидировано, а его филиалы при министерствах финансов союзных республик преобразованы в самостоятельные Бюро ГБЭ. Филиалы Бюро на местах были сохранены. Бюро ГБЭ при Министерстве финансов РСФСР по-прежнему разрабатывало вопросы теории и практики производства судебно-бухгалтерских экспертиз (издало, в частности, 12 методических пособий и писем). На него возлагалось проведение бухгалтерских экспертиз как по уголовным, так и по гражданским делам, рассматриваемым судами и арбитражем. В 1962 г. учреждения бухгалтерской экспертизы были переданы в систему министерств юстиции союзных республик. В ряде мест действовали бюро бухгалтерской экспертизы при научно-исследовательских институтах или при университетах. Бюро и их филиалы руководствовались нормами соответствующей союзной республики. Непосредственно их деятельность регламентировалась положениями об экспертном учреждении и инструкциями. Такая организация судебно-бухгалтерской экспертизы улучшила юридическое обоснование заключений экспертов-бухгалтеров.

В РСФСР был создан Центральный научно-исследовательский институт судебной экспертизы (ЦНИИСЭ), которому была подчинена основная часть бюро судебной экспертизы и научно-исследовательские лаборатории судебных экспертиз, в составе которых были бюро бухгалтерской экспертизы. Остальными бюро бухгалтерской экспертизы и ЦНИИСЭ руководил непосредственно отдел судебных экспертиз Юридической комиссии при Совете министров РСФСР. Во ВНИИСЭ была создана лаборатория бухгалтерской экспертизы, преобразованная в дальнейшем в научно-исследовательский отдел бухгалтерской экспертизы. Он разрабатывает научные методы судебно-бухгалтерской экспертизы и методические письма по вопросам ее производства. С организацией в сентябре 1970 г. Министерства юстиции СССР и министерств юстиции союзных республик все учреждения бухгалтерской экспертизы были переданы министерствам юстиции. В министерствах юстиции были созданы отделы судебных экспертиз, которые руководили периферийными учреждениями бухгалтерской экспертизы. В РСФСР отделы или группы бухгалтерской экспертизы были организованы в научно-исследовательских криминалистических лабораториях.

В 1990 г. ГБЭ при Министерстве юстиции РФ (Минюст РФ) было включено в состав Института судебных экспертиз того же министерства. В 1991 г. Всесоюзный институт судебной экспертизы был преобразован во Всероссийский, а в 1995 г. – Российский федеральный центр судебной экспертизы (РФЦЭ). В 1991-93 гг. продолжался процесс создания региональных НИЛСЭ и преобразования их отделов в самостоятельные лаборатории судебной экспертизы. В структуре созданной Федеральной службы налоговой полиции РФ были созданы специализированные отделы по производству судебно-экономических экспертиз по экономическим преступлениям в сфере налогов и налогообложения. В последующем появляется новое направление экономических экспертиз – налоговая экспертиза.

В настоящее время, согласно Положению о Минюсте РФ, утвержденному Указом Президента РФ 2 августа 1999 г., Минюст РФ в отношении экспертных учреждений осуществляет организационное и методическое руководство их деятельностью. Эта функция реализуется через Отдел экспертных учреждений как самостоятельное структурное подразделение Минюста РФ. Как свидетельствует практика, слияние всех экономических экспертиз в одном подразделении снижает качество бухгалтерских экспертиз, которые занимают самый большой удельный вес в рассматриваемых и уголовных, и гражданских, и арбитражных делах, связанных с вопросами экономики.

Современный этап развития и совершенствования экспертно-бухгалтерской работы можно охарактеризовать как период определенного процесса в теории и на практике, вызванный развитием и созданием многоукладной экономики, преобразованиями отечественного учета в связи с переходом на международные стандарты учета и финансовой отчетности, делением учета на финансовый, налоговый и управленческий, что требует расширения границ специальных бухгалтерских познаний при расследовании финансовых, должностных и хозяйственных преступлений. В настоящее время в учетной теории и практике появились и широко используются много новых, не представленных или недостаточно представленных в судебно-бухгалтерской экспертизе определений и категорий:

- аффилированные лица;
- условные обязательства и доходы;
- экономические выгоды;
- события после отчетной даты;
- условные факты хозяйственной жизни;
- отложенные налоговые активы и обязательства;
- постоянные и временные разницы и др.

Содействуя укреплению государственной законности, а также активно влияя на вскрытие и устранение причин бесхозяйственности, возмещение причиненного ущерба, судебно-бухгалтерская экспертиза вместе с тем помогает усовершенствовать финансово-экономические отношения хозяйствующих субъектов в условиях рынка.

Алибеков Шахизин Ильмутдинович

Литература

1. Соколов Я.В., Бычкова С.М. Бухгалтерский учет, аудит и судебная бухгалтерия // Аудиторские ведомости. – 2000. – №4.
2. Остроумов С.С., Фортинский С.П. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы. – М.: Юридическая литература, 1975.
3. Палий В.Ф. Обновление бухгалтерского учета: что дальше? // Бухгалтерский учет. – 1996. – №10. – С. 3-10.
4. Гольдман А.М. Некоторые вопросы разграничения документальной ревизии и судебной экспертизы // Вопросы судебной экспертизы. – Баку, 1969. – №10. – С. 176-177.
5. Бурцев В.В. Построение современной системы государственного финансового контроля в свете необходимости укрепления российской государственности // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. – №2.
6. Бутин М.Е., Тимохов А.А. Бухгалтерский учет и судебно-бухгалтерская экспертиза. – Алма-Ата: Наука, 1972. – 300 с.
7. Георгиев А. Организация судебно-бухгалтерских экспертиз // Социалистическая законность. – 1974. – №12. – С. 40-41.
8. Белов А.А., Белов А.Н. Судебно-бухгалтерская экспертиза. – М.: Книжный мир, 2003. – 608 с.

9. Арсеньев В.Д. Назначение и производство судебных экспертиз. – М.: Научная литература, 1988. – 335 с.
10. Пошюнас П.К. Применение бухгалтерских познаний при расследовании и предупреждении преступлений. – Вильнюс: Минтис, 1977. – 60 с.

РЕЦЕНЗИЯ

В рецензируемой статье представлена ретроспектива развития судебно-бухгалтерской экспертизы в Российской Федерации. В качестве преамбулы статьи автором рассматривается эпоха становления хозяйственного учета во взаимосвязи с судебными исследованиями. Особое внимание в исследовании уделяется организационным структурам, осуществляющим судебно-бухгалтерскую экспертизу. Рассмотрен генезис таких структур, начиная с судебной реформы 1864 г. до наших дней.

В статье обосновывается необходимость наличия в составе организационных структур, проводящих судебно-бухгалтерскую экспертизу, специалистов, обладающих не только профессиональными знаниями в области процессуального плана, но и фундаментальными знаниями по бухгалтерскому учету, анализу и контролю. Таким образом, автор доказывает необходимость наличия специального направления в профессиональной бухгалтерской деятельности.

В статье детально рассмотрены аспекты современного этапа развития судебно-бухгалтерской экспертизы в РФ. При этом автор апеллирует к Положению о Министерстве юстиции РФ, утвержденному Указом Президента РФ 2 августа 1999 г., в соответствии с которым указан орган государственного контроля осуществляет организационное и методическое руководство деятельностью экспертных учреждений через Отдел экспертных учреждений как самостоятельное структурное подразделение Минюста РФ. Базируясь на действующей практике, автор совершенно справедливо утверждает, что слияние всех экономических экспертиз в одном подразделении снижает качество бухгалтерских экспертиз, которые занимают самый большой удельный вес в рассматриваемых и уголовных, гражданских, и арбитражных делах, связанных с вопросами экономики. В связи с этим автор обозначает пути решения накопившихся проблем.

В целом статья Алибекова Ш.И. представляет собой фрагмент научного исследования, посвященного актуальнейшей на сегодняшний день проблеме, и может быть рекомендована к опубликованию.

Нечитайло А.И., к.э.н., профессор, заведующий кафедрой экономики предприятия и учетных систем Российского государственного гидрометеорологического университета

2.2. ORIGIN, FORMATION AND DEVELOPING OF THE FORENSIC MEDICAL EXAMINATION INSTITUTION

S.I. Alibekov, Candidate of Science (Economic),
the Senior Lecturer of North Caucasian Branch RPA of
Ministry of Justice of the Russian Federation,
the Certified Auditor

The article underlines the historical analysis of the origin, formation and developing of the forensic medical examination institution.

Literature

1. Ya.V.Sokolov, S.M. Bichkova. «Business accounting, audit and judicial accounting». // Audit bulletin. 4. 2000.
2. S.S. Ostroumov, S.P. Phortinskiy. Fundamental business accounting and forensic medical examination. M.: Law literature, 1975.
3. V.Ph. Paliy. Business accounting updating: what's next? // Business accounting. – 1996. – №10. – p. 3-10.
4. A.M. Goldman. Some aspects of documentary audit and judicial examination differentiation. // The problems of forensic examination. – Baku – 1969. – №10. – p. 176-177.
5. V.V. Burcev. The formation of modern system of state financial control from the standpoint of the necessity of Russian state system consolidation.// Management in Russia and abroad. – 2001. – №2.
6. M.E. Butin, A.A. Timokhov. Business accounting and forensic medical examination. – Alma-Ata: P. h. «Science», 1972. – p. 300.

7. A. Georgiev. Realization of forensic medical examinations. Socialist legality. – 1974. – №12. p. 40-41.
8. A.A. Belov, A.N. Belov. Forensic medical examination. – M.: The world of book, 2003. – p. 608.
9. V.D. Arsenjev. Setting and execution of judicial examination. M.: Science literature, 1988. – p.335.
10. P.K. Poshunas. Application of accounting knowledge during investigation and prevention of wrong. – Vilnius. Mintis, – 1977. p. 60.