

2.3. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

Иванкова О.Г., к.э.н., доцент, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и статистика»;
Кальницкая И.В., к.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и статистика»;
Максимочкина О.В., к.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и статистика»

ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ» (Омский филиал)

Судебно-бухгалтерская экспертиза является одним из основных доказательств при расследовании правонарушений в сфере экономики. В предлагаемой статье авторами систематизированы теоретические положения судебно-бухгалтерской экспертизы, определяющие ее концепцию: определение; целевая направленность; задачи; предмет; объекты; субъекты; метод; принципы; результат.

Судебно-бухгалтерская экспертиза (СБЭ) является одним из видов экономических экспертиз и широко применяется при осуществлении финансового контроля [3, с. 25]. Актуальность рассмотрения концептуальных положений СБЭ обусловлена совершенствованием в современных условиях характера совершаемых преступлений в экономической сфере, поскольку в настоящее время в большинстве своем наиболее распространенными являются преступления, совершаемые с помощью искажения и фальсификации данных бухгалтерской отчетности с целью налоговых сокрытий, незаконного получения кредита, обмана потенциальных инвесторов (партнеров) и т.д. [1, с. 143].

Авторский подход к исследованию СБЭ в контексте ее теоретических аспектов позволил определить ее концептуальные положения, включающие определение, цель, задачи, предмет, объекты, субъекты, метод, принципы, результат. Не претендуя на желательную полноту изложения всего спектра теоретических положений СБЭ, авторы полагают, что предложенные концептуальные положения в определенной степени будут способствовать совершенствованию методологических аспектов проведения СБЭ.

СБЭ – исследование производственно-хозяйственных процессов посредством изучения способов ведения бухгалтерского учета, приемов совершения учетных операций и записей, места, времени, способа, количественных и качественных характеристик учетно-аналитической информации с целью представления мотивированного заключения для правоохранительных органов и суда [1, с. 143]. Отличительной особенностью СБЭ является ее определение как процессуального действия, предусмотренное Уголовным, Гражданским и Арбитражным кодексами РФ.

Целевая направленность СБЭ определяется наличием определенных вопросов, основные из которых представлены на рис. 1.

Достижение целевой направленности СБЭ реализуется посредством решения следующих нижеперечисленных задач.

1. Проверка и установление факта, времени, места возникновения и размера недостачи или излишков имущества.
2. Определение размера материального ущерба, причиненного должностными и иными лицами в результате совершенных нарушений и злоупотреблений.

3. Проверка документальной обоснованности списания сырья, материалов, готовой продукции и товаров.
4. Определение случаев нарушения финансовой дисциплины, по существу которых эксперт может дать заключение.
5. Проверка и определение факта совершения хозяйственной операции, не получившей должного отражения в бухгалтерском учете.
6. Определение и анализ недостатков в системе организации бухгалтерского учета и отчетности.
7. Определение правильности (или ошибочности) методики проведения документальной ревизии и выявление недостатков при осуществлении предварительного, текущего и последующего финансового контроля [3, с. 29-30].

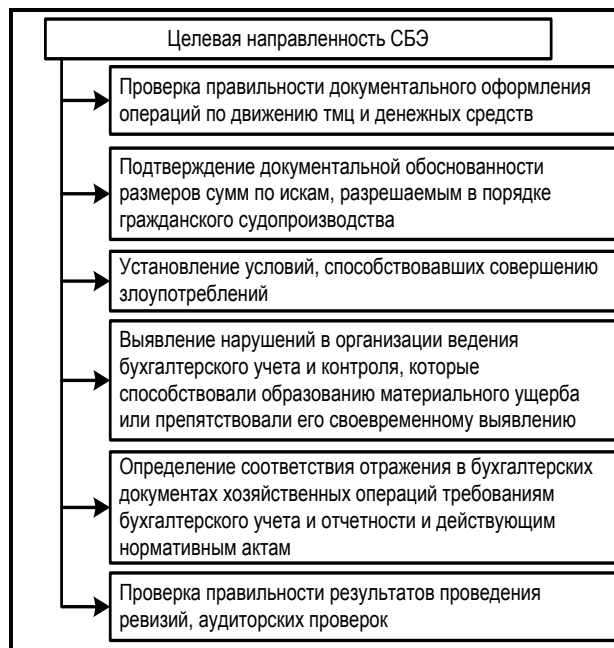


Рис. 1. Целевая направленность СБЭ

Предметом СБЭ является исследование, проводимое экспертом-бухгалтером по способу ведения бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, установления необходимых условий и приемов совершения учетных операций и записей, места, времени, механизма, способа, количественной и качественной характеристик искажения учетных данных. Содержание предмета СБЭ следует рассматривать в двух плоскостях: научной и практической. С позиции научной отрасли знания предметом СБЭ являются закономерности формирования свойств объектов и их изменения в связи с совершением преступления. С позиции практической деятельности предметом СБЭ являются фактические данные (обстоятельства дела), устанавливаемые на основе специальных научных познаний в области науки, техники, искусства или ремесла и исследования материалов уголовного, либо гражданского дела [2, с. 217-218].

Объектами СБЭ являются источники сведений об устанавливаемых фактах и носители информации, которые подвергаются экспертному исследованию в целях установления фактов, входящих в предмет СБЭ [2, с. 218]. Перечень объектов СБЭ весьма широк:

- первичные учетные документы, первичные распорядительные документы, являющиеся основанием для отражения в бухгалтерском и налоговом учете и отчетности;
- регистры бухгалтерского учета (журналы-ордера, оборотно-сальдовые ведомости, Главная книга и т.д.);

- документы и регистры налогового учета;
- бухгалтерская финансовая отчетность;
- налоговая отчетность;
- акты документальной ревизии;
- заключения экспертов в других областях знаний, отличных от бухгалтерского учета;
- протоколы изъятия документов и постановления о приобщении их к делу;
- протоколы иных процессуальных действий (допросов, очных ставок, обысков и выемок) и др.

Назначение СБЭ не является обязательным и должно вытекать из конкретных обстоятельств дела, мате-

риалов ревизии, бухгалтерских и иных документов [3, с. 28]. СБЭ назначается:

- по уголовным делам, связанным с хищениями и другими экономическими и налоговыми преступлениями;
- по налоговым и таможенным спорам: уклонение от уплаты налогов, правильность определения таможенной стоимости товара, подтверждение разумности произведенных расходов;
- по корпоративным спорам: оспаривание крупной сделки участником (акционером) общества; расчет действительной стоимости доли в уставном капитале;
- по спорам, связанным с исполнением договорных обязательств и возмещению убытков и упущенной выгоды [5, с. 49].

Таблица 1

ДОКУМЕНТАЛЬНЫЕ СПОСОБЫ И ПРИЕМЫ СБЭ

Способы и приемы	Характеристика	Целевая направленность
Формальная проверка документов	Внешний осмотр документа с целью исследования его формы и изучения реквизитов	Выявление признаков недоброкачества учетного документа
Арифметическая проверка документов	Установление правильности показателей по графам документа (действия сложения сумм по вертикали или горизонтали, вычисления процентов, умножения норм и расценок и т.д.)	Установление подлогов в документах
Юридическая оценка отраженных в документах хозяйственных операций	Определение соответствия отраженных в документах операций действующему законодательству и их экономической целесообразности	Установление ответственных лиц и величины причиненного материального ущерба
Логический контроль документально оформленных хозяйственных операций	Способ изучения объективной возможности документально оформленных хозяйственных операций посредством различных сопоставлений взаимосвязанных производственных и финансовых показателей	Выявление нарушений действующего законодательства, финансово-производственной и технологической дисциплины
Прослеживание	Проверка отдельных первичных документов, отражения данных первичных документов в регистрах бухгалтерского учета, определение заключительной корреспонденции счетов с целью подтверждения, что соответствующие хозяйственные операции правильно (или неправильно) отражены в бухгалтерском учете	Изучение нетипичных статей и событий, отраженных в документах
Встречная проверка документов	Сопоставление разных экземпляров одного и того же документа	Выявление злоупотреблений, совершенных работниками двух или нескольких организаций или работниками разных отделов в рамках одной организации
Способ обратного счета	Предварительная экспертная оценка материальных затрат с целью последующего определения (обратным счетом), например, величины необоснованных списаний сырья и материалов в затраты на производство определенных видов продукции, которые к моменту проверки большей частью или полностью имеются в наличии на складах организации-изготовителя или ее покупателей	Определение количества и стоимости материалов, излишне отнесенных на затраты производства
Оценка законности и обоснованности хозяйственных операций по данным корреспонденции счетов бухгалтерского учета	Сопоставление записей в учетных регистрах с оправдательными документами, а также данных учетных регистров с показателями отчетности	Выявление хищений, искажения бухгалтерской финансовой отчетности и другие нарушения
Балансовые увязки движения товарно-материальных ценностей	Поступление отдельных видов ценностей за период между инвентаризациями (включая их остатки при предыдущей инвентаризации) сопоставляют с их расходом за этот же период и остатками по инвентаризационной ведомости на день проверки	Проверка сохранности имущества организации
Метод восстановления учетных записей по документам	Применяется при умышленном или случайном уничтожении регистров текущего учета и финансовой отчетности, в случае отсутствия аналитического учета по разным причинам: учет не велся в целях сокращения учетной работы, в связи с особыми правилами и условиями документального оформления отдельных фактов хозяйственной деятельности (при условии наличия первичной документации в полном объеме)	Для восстановления учетных записей в регистрах бухгалтерского учета с целью определения достоверности учетно-аналитической информации
Метод сравнительного анализа	Взаимное сопоставление ряда документов, отражающих однородные факты хозяйственной деятельности, по различным показателям (счета-фактуры или накладные на отпуск одного и того же вида товаров по разным организациям, материальные отчеты за смежные периоды времени; наряд-заказы, выписанные разным лицам, за выполнение одной и той же работы, и т.п.)	Выявление признаков подлога

Под субъектом СБЭ следует понимать носителя практической деятельности по осуществлению экспертизы – эксперт-бухгалтер, который наделен рядом обязанно-

стей и прав, исполнение которых служит основной цели его участия в процессе – получения с помощью специальных знаний достоверного доказательства [4]. Счита-

ем необходимым остановиться на важном с позиции не только методологических положений, но и процедуры СБЭ элементе – компетенции эксперта-бухгалтера, поскольку при несоблюдении компетенции эксперта-бухгалтера получает результаты, которые не могут быть приняты судом в качестве доказательства. Так, к компетенции эксперта-бухгалтера не относится правовая оценка или установление правовой природы исследуемых фактов, решение вопросов правомерности или неправомерности действий лиц, оценка других доказательств, оценка формы договора, формирование выводов о законности или незаконности сделок и правоотношений [6, с. 92].

Метод СБЭ – это совокупность приемов и способов, применяемых экспертом-бухгалтером при исследовании объектов СБЭ. Способы и приемы производства СБЭ подразделяются на документальные и фактические. Документальные способы и приемы направлены на установление достоверности и законности совершенных операций по данным первичной и сводной документации, учетных регистров и отчетности, другой документации. В зависимости от последовательности контрольных действий и логической взаимосвязи выделяются методические способы и приемы документального контроля, применяемые при проведении СБЭ, представленные в табл. 1.

Применяют рассмотренные методические способы и приемы при условии, что возник ущерб от хозяйственных операций, которые отображены в первичной документации, регистрах бухгалтерского учета и отчетности, первичные документы стали объектами расследования правоохранительных органов [1, с. 146].

Методические способы и приемы фактического контроля служат для установления реального состояния контролируемых объектов, объема и качества выполненных работ, действительного совершения хозяйственных операций, отраженных в документах.

1. Инвентаризация – установление фактического наличия товарно-материальных ценностей и их сличение с данными бухгалтерского учета.
2. Осмотр – непосредственное изучение определенных объектов учета, выполняющих в хозяйственной системе те или иные конкретные функции (например, денежные средства, товарно-материальные ценности и др.), а также, если это потребовалось, фиксацию важной информации об особенностях осмотренных объектов.
3. Контрольный запуск сырья в производство позволяет выявить недостатки и нарушения в нормировании и технологии производства, выявить каналы создания неучтенных излишков незавершенного производства и готовой продукции за счет применения завышенных норм расхода сырья, необоснованного списания сверхнормативных потерь, изменения технологического режима, искажения качественных характеристик продукции.
4. Лабораторный анализ качества товаров, сырья и материалов, готовой продукции и других товарно-материальных ценностей. Целью такой проверки является уточнение их существенных характеристик и получение на этой основе качественно новой информации.
5. Экспертная оценка – способ фактического контроля, основанный на проведении квалифицированными специалистами экспертизы действительных объемов и качества выполненных работ, обоснованности нормативов материальных затрат и выхода готовой продукции, норм естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей, соблюдения технологических режимов, соответствия продукции стандартам и техническим условиям.

Следует отметить, что деление на способы и приемы фактического и документального контроля имеет условный характер, поскольку методические способы и приемы документального и фактического контроля существуют не изолированно, а дополняя друг друга.

Под принципами СБЭ понимают исходные положения ее организации и осуществления. Основными принципами СБЭ являются законность, комплексность, системность, ответственность, объективность, научность (рис. 2).

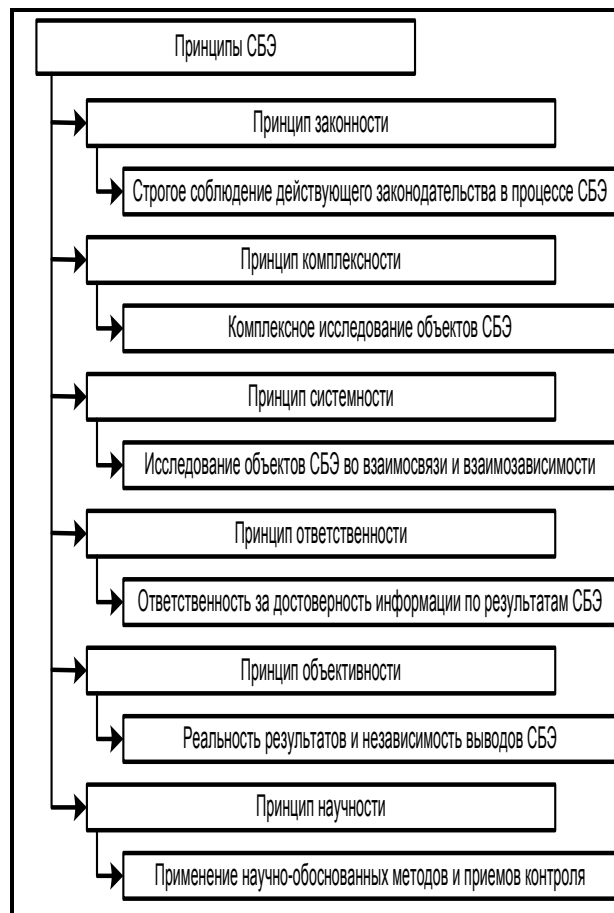


Рис. 2. Принципы СБЭ

Результат СБЭ – заключение эксперта-бухгалтера. В нормативных актах прописаны требования к форме, объему приводимой информации и структуре заключения эксперта. Наиболее важными в целях доказывания являются такие разделы заключения:

- содержание и результаты исследований с указанием примененных методов;
- оценка результатов исследований;
- обоснование и формулировка выводов по поставленным вопросам [3, с. 33].

Все вышеизложенное позволяет выделить концептуальные положения СБЭ, представленные на рис. 3.

Таким образом, представленная в статье систематизация теоретических положений СБЭ, образующих в целом ее концепцию, направлена на совершенствование методологических аспектов проведения СБЭ, поскольку оценка достоверности и надежности бухгалтерской информации занимают особое место в системе выявления и предупреждения экономических преступлений и нарушений финансово-хозяйственной дисциплины.



Рис. 3. Концептуальные положения СБЭ

Литература

1. Бороненкова С.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: цель, задачи, приемы [Текст] / С.А. Бороненкова, Э.Ю. Козырчикова // Изв. Уральского госуд. экон. ун-та. – 2011. – №4. – С. 142-149.

2. Вержбицкая И.В. Становление судебно-бухгалтерской экспертизы. Ее предмет и объекты [Текст] /И.В. Вержбицкая // Вест. Северо-Кавказского госуд. ун-та. – 2011. – №1. – С. 215-219.

3. Зырянова Т.В. Бухгалтерская экспертиза как вид экономических экспертиз [Текст] / Т.В. Зырянова, А.Л. Полухина // Междунар. бухгалтерский учет. – 2011. – №48. – С. 25-33.

4. Кеворкова Ж.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: вопросы, которые могут возникнуть, в ходе ее назначения и производства, у суда, следователя (дознателя), эксперта, сторон, третьих лиц [Электронный ресурс] / Ж.А. Кеворкова, И.В. Бахолдина // Управление экономическими системами: электронный науч. ж-л. – 2013. – №11. URL: <http://www.uecs.ru/finans-i-kredit/item/2488-2013-11-01-10-42-12>.

5. Козаченкова Ю.Н. К вопросу исследования судебно-бухгалтерской экспертизы [Текст] / Ю.Н. Козаченкова // Вест. аграрной науки Дона. – 2012. – №4. – С. 47-52.

6. Пашенко Т.В. Методические ошибки проведения судебно-бухгалтерских экспертиз [Текст] / Т.В. Пашенко // Вест. Пермского ун-та ; Сер. Экономика. – 2012. – Вып. 4. – С. 88-92.

Ключевые слова

Судебно-бухгалтерская экспертиза; целевая направленность судебно-бухгалтерской экспертизы; задачи судебно-бухгалтерской экспертизы; объекты судебно-бухгалтерской экспертизы; приемы документального контроля; приемы фактического контроля; эксперт-бухгалтер; заключение эксперта.

Иванкова Ольга Георгиевна

Кальницкая Ирина Владимировна

Максимочкина Ольга Валерьевна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что развитие рыночных отношений в экономике Российской Федерации вызвало значительное увеличение количества экономических споров и правонарушений, среди которых преобладают налоговые. Одним из главных доказательств при их расследовании и судебных разбирательствах является заключение судебно-экономической экспертизы.

Научная новизна и практическая значимость исследования определяется представленной в статье систематизацией теоретических положений судебно-бухгалтерской экспертизы, образующих в целом ее концепцию, направленной на совершенствование методологических аспектов проведения экспертизы, поскольку оценка достоверности и надежности бухгалтерской информации занимает особое место в системе выявления и предупреждения экономических преступлений и нарушений финансово-хозяйственной дисциплины.

Согласны с утверждением авторов, что целевая направленность судебно-бухгалтерской экспертизы определяется решением практических вопросов. В частности, подтверждением документальной обоснованности размеров сумм по искам, разрешаемым в порядке гражданского судопроизводства, проверкой правильности результатов проведения ревизий, аудиторских проверок, установлением условий, способствовавших совершению злоупотреблений, определением соответствия отражения в бухгалтерских документах хозяйственных операций требованиям бухгалтерского учета и отчетности и действующим нормативным актам.

В статье освещены вопросы, раскрывающие теорию судебно-бухгалтерской экспертизы: определение, цель, задачи, предмет, объекты, субъекты, метод, принципы, результат. Раскрытие указанных теоретических положений судебно-бухгалтерской экспертизы позволило авторам определить ее концепцию.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и рекомендуется к публикации.

Карпов В.В., д.э.н., профессор, директор ФГБОУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве РФ» (Омский филиал).