Т.П. Пакшина, А.В. Соловьева

СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА

Конспект лекций

Витебский государственный технологический университет

Витебск
2016

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ
Учреждение образования
«Витебский государственный технологический университет»

Т.П. Пакшина, А.В.Соловьева

Витебский государственный технологический университет

СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА

Конспект лекций
для студентов специальности 1-25 01 08 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Витебск
2016

УДК 657.0/.5
ББК 65.052.2
С 89

Рецензенты :
Липская Л.А. – заместитель начальника финансово-экономического отдела управления финансов и тыла Управления Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь по Витебской области;
Дулебо Е.Ю. – заместитель начальника центра бухгалтерского учета и финансов УО «ВГТУ».

Рекомендовано к изданию редакционно-издательским советом УО «ВГТУ», протокол № 9 от 30 ноября 2015.

С 89 Пакшина, Т.П. Судебно-бухгалтерская экспертиза: конспект лекций / Т.П. Пакшина, А.В. Соловьева – Витебск : УО «ВГТУ», 2016. – 68 с.

ISBN 978-985-481-439-1

Пособие раскрывает основные темы дисциплины в соответствии с учебной программой курса «Судебно-бухгалтерская экспертиза», утвержденной НМС УО «ВГТУ».

Изложенный в конспекте лекций материал позволит студентам в полном объеме закрепить теоретические знания о проведении судебно-бухгалтерской экспертизы в организации.

УДК 657.0/.5
ББК 65.052.2

ISBN 978-985-481-439-1 © УО «ВГТУ», 2016

Витебский государственный технологический университет

СОДЕРЖАНИЕ

Введение 5
1 Общие понятия судебных экспертиз, их цели, задачи, функции 6
1.1 Понятие судебных экспертиз и их классификация 6
1.2 Развитие судебно-бухгалтерской экспертизы 8
1.3 Организация работы экспертных учреждений 11
1.4 Общие и отличительные признаки судебно-бухгалтерской экспертизы и документальной ревизии 12
2 Предмет и метод судебно-бухгалтерской экспертизы 14
2.1 Сущность, значение и задачи судебно-бухгалтерской экспертизы (СБЭ) 14
2.2 Предмет и объект судебно-бухгалтерской экспертизы (СБЭ) 16
2.3 Метод судебно-бухгалтерской экспертизы (СБЭ) 18
2.4 Приёмы и способы контроля, используемые при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы 19
2.5 Использование приемов экономического анализа в правоохранительной практике 26
3 Организация судебно-бухгалтерской экспертизы 29
3.1 Основания для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы 29
3.2 Содержание документов оформляющих назначение экспертизы 31
3.3 Должностные обязанности, права и ответственность эксперта-бухгалтера 33
4 Технология проведения судебно-бухгалтерской экспертизы 36
4.1 Процесс судебно-бухгалтерской экспертизы. Этапы ее проведения 36
4.2 Материалы для производства судебно-бухгалтерской экспертизы (СБЭ) 37
4.3 Порядок проведения судебно-бухгалтерской экспертизы на стадии предварительного следствия 39
4.4 Порядок проведения судебно-бухгалтерской экспертизы при рассмотрении гражданского или уголовного дела в суде 40
4.5 Проведение дополнительной и повторной экспертизы 41
4.6 Сроки проведения судебно-бухгалтерской экспертизы 43
5 Порядок исследования хозяйственных операций при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы 44
5.1 Исследование бухгалтерских документов и учетных записей 45
5.2 Исследование материалов оперативного учета и неофициальных документов 47
5.3 Исследование актов документальной ревизии 48
5.4 Исследование заключений экспертов в различных областях знаний и других материалов дела 49

Витебский государственный технологический университет

6 Методика исследования хозяйственных операций при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы 50
6.1 Исследование операций с денежными средствами в кассе 50
6.2 Исследование операций по счетам в банке 53
6.3 Исследование операций с материальными ценностями 54
6.4 Исследование операций с основными средствами 57
6.5 Исследование состояния бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля 59
7 Заключение судебно-бухгалтерской экспертизы и его реализация 62
8 Оценка заключения судебно-бухгалтерской экспертизы правоохранительными органами 64
9 Роль судебно-бухгалтерской экспертизы в предупреждении совершения экономических правонарушений 65
Литература 68

Витебский государственный технологический университет

ВВЕДЕНИЕ

Современная экономическая система государства переживает серьезные структурные изменения. За последнее десятилетие получили развитие новые виды кредитно-финансовых институтов и различных финансовых операций, модифицируется система взаимоотношений в предпринимательской, банковской сферах. Вместе с тем, как свидетельствует статистка, в последние годы наметилась тенденция роста преступлений, связанных с экономической деятельностью хозяйствующих субъектов.

«Судебно-бухгалтерская экспертиза» − комплексная дисциплина, в которой рассматриваются вопросы бухгалтерского учета, экономического и документального анализа деятельности хозяйствующих субъектов.

При написании текста лекций авторами максимально были учтены фундаментальные научные положения данной дисциплины, разработанные ее основателями и последователями: С.П. Голубятниковым, С.П. Фортинским, Н. Гаджиевым, Н.Т. Белуха.

Белгородский государственный технологический университет

ТЕМА 1. ОБЩИЕ ПОНЯТИЯ СУДЕБНЫХ ЭКСПЕРТИЗ, ИХ ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ И ФУНКЦИИ

1.1 Понятие судебных экспертиз и их классификация
1.2 Развитие судебно-бухгалтерской экспертизы
1.3 Организация работы экспертных учреждений
1.4 Общие и отличительные признаки судебно-бухгалтерской экспертизы и документальной ревизии

Витебский государственный технологический университет

1.1 Понятие судебных экспертиз и их классификация

Для укрепления законности и правопорядка в государстве правоохранительные органы применяют судебные экспертизы при рассмотрении уголовных и гражданских дел.

Экспертиза – (лат. expertus – опытный, сведущий) – это исследование и решения опытными, высококвалифицированными специалистами вопросов, которые требуют специальных знаний в области науки, техники, экономики и ремесла.

Все виды судебных экспертиз проводятся экспертами по заданию органов дознания, следствия, суда.

При рассмотрении, расследовании уголовных, гражданских дел и по административным правонарушениям судья имеет право назначить экспертизу в порядке обеспечения доказательств на стадии подготовки дела к слушанию. В то же время по решению руководства экспертных учреждений проводятся исследования не связанные с расследованием, рассмотрением уголовных и гражданских дел для учреждений, организаций и граждан.

Основания для назначения экспертизы:

1. Постановление лица, проводящего дознание (следователя) на стадии предварительного расследования по возбуждаемому делу;

2. Определения суда в ходе рассмотрения дела.

Таким образом, **судебная экспертиза** – это процессуальное действие, которое осуществляют эксперты по постановлению (определению) органа (лица), назначившего экспертизу и состоит в проведении экспертного исследования и даче заключения эксперта на основе специальных знаний в науке, технике, искусстве и ремесле, с целью установления фактических данных и обстоятельств, имеющих значение для разрешения уголовных и гражданских дел, хозяйственных (экономических) споров и дел по административным правонарушениям.

Судебные экспертизы можно классифицировать:

1. По численности и составу исполнителей:
− комплексная экспертиза;
− комиссионная экспертиза.
2. По последовательности проведения:
− первичная экспертиза;

− повторная экспертиза;
− дополнительная экспертиза.

3. По видам:
− судебно-бухгалтерская экспертиза;
− судебно-техническая экспертиза документов;
− судебно-товароведческая экспертиза;
− судебная строительно-техническая экспертиза;
− судебно-автотехническая экспертиза;
− судебно-геномная экспертиза (ДНК-анализ);
− судебно-биологическая экспертиза;
− судебно-почвоведческая экспертиза;
− судебная экспертиза материалов, веществ и изделий из них;
− судебно-баллистическая экспертиза;
− судебно-трасологическая экспертиза;
− судебно-фоноскопическая экспертиза;
− судебно-автороведческая экспертиза;
− судебно-почерковедческая экспертиза.

Комплексная экспертиза – проводят эксперты-специалисты в различных областях знаний, науки, ремесла. Организация комплексных исследований возлагается на руководителя экспертного учреждения. При ней рассматриваются задачи, требующие специальных знаний, относящихся к различным видам экспертных специальностей. При проведении комплексной экспертизы каждый из экспертов проводит исследования в пределах своей компетенции.

Комиссионная экспертиза – экспертиза, которую проводят специалисты, имеющие знания в одной и той же области. Производятся при производстве сложных и повторных экспертиз.

Первичная экспертиза – назначается по конкретному делу впервые.

Повторная экспертиза – назначается по тому же делу и по тем же вопросам, что и первичная, но повторно. Причиной является отсутствие в заключении эксперта полных ответов на вопросы, поставленные органами суда и следствия. Для проведения повторных экспертиз назначается новый эксперт.

Повторная экспертиза может быть назначена:
− когда заключение эксперта противоречит другим доказательствам;
− при выяснившейся профессиональной некомпетентности ранее назначенного эксперта;
− при нарушении процессуальных правил производства экспертизы;
− при выявлении обстоятельств, указывающих на возможную заинтересованность эксперта в исходе дела;
− при использовании средств и методов, не отвечающих современному уровню данной отрасли знания.

При этом не должен ставиться вопрос, правильно ли заключение первоначальной экспертизы.

Витебский государственный технологический университет

Дополнительная экспертиза – назначается в зависимости от ситуации, возникшей в ходе расследования при необходимости решения дополнительных вопросов или получения дополнительных сведений. Она назначается вследствие неполного исследования поставленных вопросов, некорректности и нечеткости ответов при проведении первичной экспертизы.

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

Для классификации экспертиз по видам необходимо установить предмет и объект экспертизы. Предмет экспертизы – определяется теми вопросами, которые органы труда и следствия ставят для разрешения экспертизы, с целью установления доказательств с применением специальных знаний в конкретной отрасли науки и знаний. Объект экспертизы – конкретизирует предмет экспертизы, детализирует по элементам, блокам, участкам.

Судебно-бухгалтерская экспертиза – экспертиза, которая проводится специалистами в области экономики и бухгалтерского учета, в процессе которой исследуют хозяйственные операции, отраженные в первичных документах и регистрах бухгалтерского учета, с целью подготовки обоснованных ответов на вопросы, поставленные должностными лицами, назначившими ее проведение.

1.2 Развитие судебно-бухгалтерской экспертизы

В борьбе с преступностью следственные и судебные органы широко используют достижения науки и техники, что во многом определяет эффективность их деятельности по пресечению и предупреждению преступлений. Решающее значение при расследовании дел о хищениях, налоговых, должностных и хозяйственных преступлениях имеет применение специальных бухгалтерских и иных экономических знаний.

Важное место в использовании специальных экономических познаний отводится документальным ревизиям, налоговым проверкам, судебно-бухгалтерской и планово-экономической экспертизам.

Термин «Экспертиза» (от лат. Expertus - испытанный, опытный, знающий по опыту) применяется в науке и практике для обозначения исследований, требующих профессиональных знаний.

Судебно-бухгалтерская экспертиза в своём развитии прошла определённую эволюцию, которая обусловлена совершенствованием системы бухучёта и контроля, появлением новой формы контроля - аудита.

До Октябрьской революции 1917 г. в России было предпринято несколько попыток создания института судебно - бухгалтерской экспертизы, но все они не были доведены до конца. В годы военного коммунизма об этой задаче забыли.

Новая экономическая политика, охватив товарно-денежные отношения и хозяйственные связи, вновь выдвинуло старый вопрос на повестку дня. Началось формирование профессиональных организаций, основной целью

Витебский государственный технологический университет

которых было проведение судебно-бухгалтерских экспертиз. И как первый этап − в 1924 г. по решению Народного комиссариата рабоче-крестьянской инспекции СССР при нём был создан орган независимого финансового контроля − Институт государственных бухгалтеров-экспертов (ИГБЭ), который имел широкую сеть местных органов (Кабинетов республиканских, губернских, окружных и уездных). На территории Украины с 1925 г. действовали областные кабинеты научно-судебной экспертизы в Киеве, Харькове и Одессе.

Первоначально, специалисты ИГБЭ осуществляли экспертизы отчетности и документов по отдельным разделам бухучета и по результатам проверки оформляли соответствующие заключения. Экспертизы проводились по требованию государственных, судебных, следственных органов и по инициативе частных лиц и учреждений.

Организационная структура ИГБЭ состояла из центрального бюро и нескольких подотчетных секций. Функциональные обязанности работников секции сводились к выполнению следующих задач:

– составление отчетности, разработка номенклатуры счетов, стандартизация первичной документации и документооборота в организациях с различными методами учета;

– разработка инструкций, предусматривающих типовую корреспонденцию счетов;

– инструктирование ревизионных комиссий (методы и объекты ревизий, анализ балансов и т.д.);

– оказание консультационных услуг по счетным вопросам;

– разработка рекомендаций по устранению замеченных дефектов в постановке учета;

– изучение условий совершения хозяйственных преступлений, возникающих из-за неправильной постановки учета и отчетности, и передача результатов проверки правоохранительным органам;

Сотрудники ИГБЭ проходили определенный квалификационный отбор, который включал обязательный практический опыт работы по одному или нескольким направлениям бухгалтерского счетоводства: бюджетному, промышленному, кооперативному, торговому, банковскому, сельскохозяйственному.

Уже тогда работа этой профессиональной организации разграничивала направления проводимых экспертиз: техническая, экономическая и бухгалтерская деятельность субъекта.

Техническая экспертиза анализировала производственный процесс, качество и эффективность использования средств производства.

Экономическая экспертиза исследовала экономические показатели деятельности учреждения с точки зрения эффективности, рациональности, стабильности организационной структуры и производственного процесса. Основная цель бухгалтерской экспертизы заключалась в установлении

Витебский государственный технологический университет

законности и правильности организации бухучета, документооборота и формирования отчетности о результатах хозяйственной деятельности.

В 1928-1929 гг. ИБГЭ выпускал лучший по тем временам в России профессиональный журнал «Вестник Института государственных бухгалтеров-экспертов».

Просуществовав шесть лет, в 1930 г. ИБГЭ был ликвидирован. Его функции стало выполнять вновь созданное Всесоюзное товарищество социалистического учета при ВЦСПС, которое сохранило секторную структуру ИБГЭ, однако позволило сформировать постоянно действующий штат экспертов-бухгалтеров. На них была возложена основная целевая установка − разработка инструктивной и методологической базы ведения бухгалтерских экспертиз, которая явно в то время отсутствовала в России.

Родоначальником создания профессиональных органов, занимающихся проведением именно судебно-бухгалтерских экспертиз, стало организованное в 1936 г. Центральное бюро судебно-бухгалтерской экспертизы при Прокуратуре СССР, которое функционировало до 1938 г. Бюро обобщило всю деятельность экспертных организаций и занималось подготовкой и повышением квалификации экспертов-бухгалтеров.

В годы Великой Отечественной войны и послевоенного восстановления экономики развитие структуры экспертных организаций временно было приостановлено. Только в 1952 г. закрепляя государственное подчинение, при Минфине СССР было создано Бюро государственной бухгалтерской экспертизы, имевшее филиалы при Минфине СССР союзных и автономных республик, краевых и областных финансовых отделах. Эти организации должны были решать следующие задачи:

− проведение бухгалтерских экспертиз уголовных и гражданских дел по решению следственных органов, прокуратуры, суда, арбитража;

− осуществление методической работы по экспертному исследованию.

В 1957 г. Бюро было ликвидировано, а его структурные подразделения и филиалы были переданы в подчинение Минюста СССР, где впоследствии были реорганизованы в специализированные лаборатории экономических экспертиз.

В Донецке в 1973 г. Было создано Донецкое отделение Харьковского НИИ судебной экспертизы, которое в 1996 г. было реорганизовано в самостоятельный научно-исследовательский институт.

Становление в СССР института аудита с 1987 г. и появление профессиональных дипломированных бухгалтеров-аудиторов позволило продолжить процесс совершенствования экспертной деятельности и привлекать аудиторов и ревизоров к проверкам в качестве судебных экспертов. В практике аудиторской деятельности 1990-х гг. были распространены случаи привлечения аудиторов к экспертизам и проверкам по поручению следствия, прокуратуры и суда.

Правовой основой экспертной деятельности в те годы являлись процессуальные кодексы, регулирующие правовые аспекты производства экспертизы по гражданским, арбитражным и уголовным делам, а также

Витебский государственный технологический университет

ведомственная инструкция Министерства юстиции СССР о производстве судебно-бухгалтерских экспертиз 1987 г., которые использовались в качестве нормативного руководства при проведении экспертного исследования со стороны аудиторов.

1.3 Организация работы экспертных учреждений

Судебно-экспертное учреждение – это организация, созданная в соответствии с законодательными актами Республики Беларусь для осуществления экспертной деятельности и её подразделений.

Судебно-экспертная деятельность – это деятельность по организации и проведению экспертиз субъектами судебно-экспертной деятельности, а также деятельность по подготовке и аттестации судебных экспертов.

Задачи экспертной деятельности заключаются в том, чтобы оказать содействие органу, лицу, назначившему экспертизу другим участникам процесса в установлении фактических данных и обстоятельств по средствам выдачи заключений экспертов по вопросам, требующим специальных знаний в науке, технике, экономике и ремесле.

Принципы экспертной деятельности:

1) принцип законности(соблюдение требований Конституции РБ и других актов законодательства);

2) принцип соблюдения прав и законных интересов физических и юридических лиц;

3) принцип независимости (эксперт не может находиться в зависимости от органа (лица), назначившего судебную экспертизу, сторон и других лиц, заинтересованных в исходе дела);

4) принцип объективности, всесторонности и полноты экспертизы (эксперт в пределах своей компетенции проводит экспертные исследования объективно, всесторонне и в полном объёме).

Субъекты экспертной деятельности:

1) орган (лицо), назначившее экспертизу;
2) государственный комитет судебных экспертиз;
3) негосударственные организации и ИП;
4) судебные эксперты.

Органы (лица), имеющие права назначить экспертизу:

1) суд, судья (в уголовных, гражданских, хозяйственных и административных процессах);
2) дознаватель, следователь, прокурор (в уголовном процессе);
3) должностное лицо органа ведущего уголовный процесс (в административном процессе).

Государственные экспертные учреждения:

1) государственное учреждение «Научно-практический центр Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь»;
2) республиканское унитарное предприятие «Белсудэкспертобеспечение»;

Витебский государственный технологический университет

3) государственное учреждение образования «Институт повышения квалификации и переподготовки кадров Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь» и др.

Негосударственные организации:

1) юридические лица, зарегистрированные в Республике Беларусь и получившие лицензию в Министерстве юстиции Республики Беларусь на оказание юридических услуг в составляющей судебно-экспертной деятельности. В штате таких организаций должно быть не менее 2-х работников, имеющих свидетельство о присвоении им квалификации судебного эксперта по одному виду судебной экспертизы, выданных Министерством юстиции Республики Беларусь.

К ИП относится:

1) физические лица, зарегистрированные в Республике Беларусь, имеющие свидетельства о присвоении квалификации судебного эксперта по одному виду судебной экспертизы и лицензию на оказание юридических услуг, составляющих судебно-экспертную деятельность.

Судебные эксперты:

1) судебные эксперты государственных организаций;

2) работники не государственных организаций.

Квалификационные требования, предъявляемые к эксперту:

– высшее образование по профильной специальности;

– наличие квалификации судебного эксперта по определённому виду судебных экспертиз;

Лица, которые не могут быть судебными экспертами:

– лица, имеющие не погашенную или не снятую судимость;

– лица, состоящие на учёте в психоневрологическом и наркологическом диспансерах.

1.4 Общие и отличительные признаки судебно-бухгалтерской экспертизы и документальной ревизии

Судебно-бухгалтерская экспертиза (СБЭ) и ревизия финансово-хозяйственной деятельности содействует укреплению законности, исследует финансово-хозяйственную деятельность организации, выявляет в ней негативную сторону с целью ликвидации и не допустимости в дальнейшем.

На практике очень часто судебно-бухгалтерскую экспертизу смешивают с документальной ревизией, а акты ревизии принимают за заключения эксперта. Это связано с тем, что деятельность эксперта и деятельность ревизора имеет общие черты, которые заключаются в том, что и эксперт и ревизор:

– исследуют однородные хозяйственные операции, отраженные в бухгалтерских документах;

– работают над материалами одного и того же характера (бухгалтерскими документами и учетными регистрами);

Витебский государственный технологический университет

– используют знания в одной и той же области бухгалтерского учета;

– применяют в основном одни и те же приемы исследования материалов, которыми они владеют как специалисты бухгалтера.

Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается следователем или судом, как правило, после проведения ревизии финансово-хозяйственной деятельности организации, в результате которой были выявлены конфликтные ситуации и определены суммы причиненного ущерба, что и стало предметом юридического расследования.

Различие судебно-бухгалтерской экспертизы и документальной ревизии обусловлены их юридической природой, целями и задачами, которые они решают.

Отличительные черты судебно-бухгалтерской экспертизы и документальной ревизии:

1) при ревизии комплексно исследуется финансово-хозяйственная деятельность организации с целью её дальнейшего усовершенствования. При экспертизе исследуются отдельные недостатки, выявленные ревизией, с целью документального обоснования исковых требований, поданные в следственные и судебные органы к конкретным материально ответственным лицам;

2) ревизию проводят по заранее составленному плану, экспертизу проводят по мере возникновения необходимости в ней и только после вынесения специального постановления органа, назначившего экспертизу;

3) эксперт ограничивает свою деятельность теми вопросами, которые возникают у следователя на основе уже собственных материалов. Ревизор выискивает новые материалы о фактах, ранее неизвестных следователю;

4) ревизор имеет право производить действия, которые не осуществляет эксперт (проводить инвентаризацию, получать материалы не только в реализуемой организации, но и в других организациях, брать объяснения от работников организации);

5) деятельность эксперта регламентируется уголовно-процессуальным законом. Деятельность ревизора не может заменить заключение эксперта и служить основанием для изменения и отмены приговора с прекращением дела;

6) некоторые методики, которые не используются при проведении ревизии, не допустимы при проведении экспертизы;

7) бухгалтер-ревизор за упущение в работе несет ответственность как должностное лицо. Бухгалтер-эксперт за дачу ложного заключения несет уголовную ответственность;

8) эксперт ни от кого не зависит при даче заключения, никто не вправе навязать ему свое мнение. Выводы ревизора, за которые он несет ответственность как должностное лицо, утверждает вышестоящий начальник и в суде ревизор заслушивается как свидетель.

9) экспертиза проводится, как правило, после проведения ревизии. При этом действия, производимые по результатам первоначальной ревизии, могут быть следующими:

Витебский государственный технологический университет

− если выводы оспариваются из-за неполноты, то назначается дополнительная ревизия (производятся дополнительные обследования и сбор новых материалов);

− если выводы ревизии ставятся под сомнения в связи с оспариванием каких то положений и решить возникшие вопросы без применения своих знаний невозможно, то назначается судебно-бухгалтерская экспертиза;

10) в некоторых случаях использование судебно-бухгалтерских знаний по уголовному делу возможно в форме участия специалиста-бухгалтера в следственных действиях. Цель участия: оказать содействие следователю в обнаружении, закреплении и изъятии доказательств.

Специалист-бухгалтер выступает в роли консультанта-следователя и его главная задача – помочь не пройти следователю мимо фактов, имеющих значение для дела. В отличие от эксперта-бухгалтера специалист-бухгалтер не выявляет доказательств, а лишь помогает делать это следователю.

Контрольные вопросы для самопроверки

1. Назовите основания для назначения экспертизы.
2. Классификация судебной экспертизы.
3. В каких случаях назначается повторная экспертиза?
4. Перечислите задачи экспертной деятельности.
5. Назовите субъекты экспертной деятельности.
6. Перечислите органы, имеющие право назначить экспертизу.
7. Назовите отличительные признаки судебно-бухгалтерской экспертизы и документальной ревизии.

ТЕМА 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

2.1 Сущность, значение и задачи судебно-бухгалтерской экспертизы (СБЭ)

2.2 Предмет и объект судебно-бухгалтерской экспертизы (СБЭ)

2.3 Метод судебно-бухгалтерской экспертизы (СБЭ)

2.4 Приёмы и способы контроля, используемые при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы

2.5 Использование приемов экономического анализа в правоохранительной практике

2.1 Сущность и значение судебно-бухгалтерской экспертизы (СБЭ)

Судебно-бухгалтерская экспертиза (СБЭ) – это специальная отрасль знания бухгалтерии, которая занимается изучением и разрешением вопросов, связанных с применением бухгалтерского учёта, экономического анализа, контроля в следственной и судебной практики.

Витебский государственный технологический университет

Судебно-бухгалтерская экспертиза – это комплексная дисциплина, которая подразделяется на 2 части:

1) общая часть;

2) специальная часть.

В общей части освещаются вопросы бухгалтерского учёта, экономического анализа, документальной ревизии как метода хозяйственного контроля с точки зрения применения их в судебной практике.

В специальной части даётся характеристика порядка и пределов экономических познаний в уголовных и гражданских процессах, а также характеристика методических и организационных основ назначения и производства судебно-бухгалтерской экспертизы.

Значение судебной бухгалтерии вытекает из содержания ее предмета и метода. Данная наука имеет большое значение в различных отраслях юридических знаний.

1. *Криминалистическое (поисковое)* значение судебной бухгалтерии состоит в том, что она в определенной мере помогает решению задач криминалистики, которая изучает закономерности образования, обнаружения и использования доказательств, разрабатывая средства, приемы и методику их собирания, исследования и оценки.

Соответственно задачи судебной бухгалтерии состоят в следующем:

− формирование знаний о типичных механизмах возникновения документальных и учетных несоответствий и возможностях их использования при расследовании;

− развитие метода экспертно-ревизионного анализа, основанного на использовании приемов документальной и фактической проверки для выявления и исследования документальных «следов» экономических преступлений;

− развитие теории судебно-экономической экспертизы как судебно-экспертной отрасли знания.

2. *Процессуальное значение* определяется с учетом того, что задачи доказывания заключаются в установлении фактов противоправных действий, за которые законом предусмотрена юридическая ответственность.

В этом контексте судебная бухгалтерия призвана решать следующую задачу:

− исследование взаимных связей различных по своему содержанию «следов» противоправного действия в сфере экономики с целью формирования доказательной базы преступления.

3. Значение в *оперативно-розыскной деятельности* состоит в использовании работниками практической деятельности методов анализа учетно-экономической информации, разрабатываемых судебной бухгалтерией (методы экспертно-ревизионного, бухгалтерского и экономического анализов), способствует своевременному выявлению преступлений экономической направленности.

В данном направлении судебная бухгалтерия решает следующую задачу:

Витебский государственный технологический университет

− формирование практических навыков работы с учетно-экономической информацией, изучение приемов исследования данных учета для своевременного выявления экономического преступления.

4. *Криминологическое* значение судебной бухгалтерии состоит в том, что она исследует закономерности влияния состояния и особенностей учета на выбор способа совершения преступления. Таким образом, судебная бухгалтерия тупеем познания обратного процесса (когда пробелы в системе бухгалтерского учета способствуют совершению преступлений) способна прогнозировать противоправные действия.

Следовательно, перед судебной бухгалтерией стоят задачи:

− формирование четкого представления законодательных пробелов о влиянии реального состояния и конкретных (отраслевых) особенностей учета на возникновение преступления и выбор способа его совершения;

− исследование закономерностей использования законодательных пробелов в системе бухгалтерского учета в противоправной деятельности.

Судебная бухгалтерия имеет практическое организационно-управленческое значение, так как предполагает реализацию информационной и контрольной функций в правоохранительной деятельности.

2.2 Предмет и объект судебно-бухгалтерской экспертизы (СБЭ)

Предмет судебно-бухгалтерской экспертизы – это хозяйственные операции, отражённые в документах или в учётных регистрах, которые стали объектом расследования или судебного разбирательства и относительно которых эксперт-бухгалтер даёт заключение по вопросам, поставленным на его разрешение следователем, прокурором или судом.

К предмету судебно-экономической экспертизы по уголовным делам о преступлениях в сфере экономики *относятся:*

− объемные показатели результатов финансово-хозяйственной деятельности организации, сложившиеся под влиянием распоряжения собственности (доходами и другим имуществом) со стороны собственника;

− факты недостоверного отражения в первичных документах, бухгалтерском учете и отчетности содержания операций и фактических результатов деятельности организации;

− факты использования средств других собственников и кредиторов на цели не связанные с деятельностью организации (личные цели распорядителя средствами);

− факты неуплаты налогов вследствие расходования средств, соответствующих неуплаченным налогам, на другие цели деятельности организации (личные цели распорядителя средствами).

К предмету судебно-экономической экспертизы по уголовным делам в сфере экономики *не относятся*:

Витебский государственный технологический университет

− количественные показатели использования материальных ценностей и рабочей силы в процессе производства (материалоемкость, трудоемкость, производительность труда и др.);

− количественные показатели и материально-вещественные признаки движения товаров (вид, название, качество, сортность, ассортимент и пр.);

− уровень цен продажи на рынке товаров, продукции, работ, услуг;

− формальное содержание первичных документов независимо от его несоответствия фактическим операциям;

− нарушение требований к заполнению и составлению первичных документов (подчистки и помарки, необходимых для заполнения реквизитов, например, отсутствие даты, номера документа, подписи или печати);

− факты нарушения требований государства по организации и ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности независимо от фактов неуплаты налогов и расходования средств, соответствующих неуплаченным налогам, на другие цели деятельности организации.

С помощью судебно-бухгалтерской экспертизы решаются следующие основные задачи:

1. Определение правильности выведения результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей, периода образования недостач или излишков, сумм причиненного материального ущерба. Как правило, необходимость такой проверки возникает, когда правильность отражения результатов инвентаризации в бухгалтерских документах вызывает сомнения.

2. Проверка и определение документальной обоснованности записей в регистрах синтетического и аналитического учета, расходования товарно-материальных ценностей и денежных средств. При этом устанавливается, имеются в документах признаки фиктивности хозяйственных операций, проверяется соответствие совершенных хозяйственных операций требованиям нормативно-правовых актов. Такое направление используется тогда, когда хозяйственные операции отражены в документах бухгалтерского учета и их выполнение привело к материальному ущербу.

3. Проверка и определение факта совершения хозяйственных операций, которые не получили должного отражения в документах бухгалтерского учета. В результате такой проверки эксперт может установить факты неоприходования имущества, подмены товаров (материалов) при отпуске и получении, факты документального искажения данных об имуществе, его количестве, качестве.

4. Определение соблюдения требований нормативных актов (инструкций) по ведению бухгалтерского учета, отчетности и контроля изучается экспертом-экономистом в тех случаях, когда выявлены факты запущенности бухгалтерского учета, отсутствия надлежащего контроля за сохранностью имущества.

5. Проверка качества проведения документальных ревизий. Оценивая качество проведенной ревизии, эксперт обращает внимание на юридическое мотивирование содержания акта ревизии. Это важно в тех случаях, когда по

Витебский государственный технологический университет

расследуемому делу проводилась несколько ревизий (повторных, дополнительных) и выводы, сделанные ревизорами, противоречивы.

Судебно-следственные органы прибегают к бухгалтерской экспертизе в случае, если другими средствами не могут разрешить возникающие, по рассматриваемым делам, вопросы.

Объектами судебно-бухгалтерской экспертизы являются документы, содержащие относящиеся к предмету экспертизы исходные данные относимость, допустимость и достоверность которых может быть установлена средствами экономического анализа. Относимость, допустимость и достоверность объектов судебно-бухгалтерской экспертизы устанавливается специальной методикой таковой экспертизы.

Судебно-бухгалтерская экспертиза состоит в исследовании экспертом материала дела, предъявляемых следователем или судом. Исходя из характера материалов, предъявляемых экспертом бухгалтером для расследования, объекты судебно-бухгалтерской экспертизы делятся на 2 группы:

1 группа: бухгалтерские документы;

2 группа: другие материалы уголовного и гражданского дела.

К бухгалтерским документам относится вся документация, в которой отражается финансово-хозяйственная деятельность организации:

1) первичные учетные документы (распорядительные, платежные);

2) учётные регистры, в зависимости от применяемой формы бухгалтерского учета;

3) формы отчётности, а также налоговые декларации, представленные государству;

4) машинные носители информации при автоматизированной обработке учетных данных.

К другим материалам дела относятся:

1) акты документальных ревизий и обследований;

2) справки, выписки и уведомления различных организаций;

3) неофициальная документация;

4) протоколы следственных и судебных действий;

5) заключение экспертов других специальностей.

Правильное использование материалов дела помогает эксперту выяснить обстоятельства:

1) связанные с процессом оформления учетных документов, их назначением и условиями, при которых они были составлены;

2) связанные с этапом прохождения документов и совершенными на их основе действиями.

2.3 Метод судебно-бухгалтерской экспертизы (СБЭ)

Метод судебно-бухгалтерской экспертизы (СБЭ) **–** это совокупность приёмов применяемых экспертом бухгалтером при исследовании документов, записей в счётных регистрах и других материалах дела. Приёмы, применяемые

Вятский ГУ Вятский государственный технологический университет

экспертом-бухгалтером, подразделяются на два самостоятельных, но взаимозаменяемых вида:

1) приёмы общей методики судебно-бухгалтерской экспертизы;

2) приёмы частной методики судебно-бухгалтерской экспертизы.

1) применяется при исследовании материалов, различных дел независимо от характера расследуемого преступления, отраслей судебного хозяйства и другой специфики. Это обусловлено тем, что совершённые злоупотребления могут быть стереотипные независимо от места их совершения. Поэтому по таким делам могут применяться приёмы общей методики;

2) некоторые способы завершения преступления имеют свою специфику: например хищение в торговле и на предприятиях сельского хозяйства совершаются различными способами, поэтому при проведении экспертизы, на ряду, с общими приёмами применяются частные, которые учитывают особенности преступления, места его совершения, способы документирования и учёт финансово-хозяйственных операций.

Таблица 2.1 – Классификация приёмов общей и частной методики СБЭ

<table>
<tr><th colspan="4">Метод судебно-экономической экспертизы</th></tr>
<tr><th rowspan="2">Приёмы общей методики СЭЭ</th><th colspan="3">Приёмы частной методики СБЭ</th></tr>
<tr><th>1 группа
Расчётно-аналитические методы</th><th>2 группа
Документальные методы</th><th>3 группа
Обобщение и реализация результатов экспертизы</th></tr>
<tr><td>1) анализ и синтез
2) индукция и дедукция
3) аналогия</td><td>1) экономический анализ</td><td>1) информационное моделирование</td><td>1) группировка недостатков по периодам возникновения</td></tr>
<tr><td>4) моделирование
5) абстрагирование</td><td>2) статистические расчёты</td><td>2) экспертизы различных видов</td><td>2) аналитическая группировка</td></tr>
<tr><td>6) конкретизация
7) системный анализ
8) функционально-стоимостной анализ</td><td>3) экономико-математические методы</td><td>3) исследование документов</td><td>3) систематизированное изложение результатов в заключении экспертов</td></tr>
<tr><td></td><td></td><td>4) нормативно-правовое регулирование</td><td>4) реализация результатов экспертизы</td></tr>
</table>

2.4 Приёмы и способы контроля, используемые при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы

В системе специальных методов судебной бухгалтерии выделяют три основных метода:

− метод бухгалтерского анализа;

− метод экономического анализа;

− метод документального анализа.

Метод *бухгалтерского анализа* базируется на использовании контрольных, защитных функций элементов метода бухгалтерского учета и

Витебский государственный технологический университет

необходим для выявления учетных несоответствий и отклонений в хозяйственной деятельности предприятия.

Методы *экономического* и *технологического анализа* базируются на принципе непротиворечивости системы взаимосвязанных технологических и технико-экономических показателей (себестоимость, объем производства, выручка, прибыль и др.). В их основе лежит изучение системы количественных и качественных показателей хозяйственной деятельности предприятия и технологических параметров производства по данным оперативно-технического, бухгалтерского учета и отчетности предприятия с целью выявления несоответствий в системе показателей хозяйственной деятельности предприятия.

Метод реализуется путем применения приемов проверки достоверности и анализа экономических показателей работы предприятия с целью установления фактов противоправной деятельности.

Метод *экспертно-ревизионного или документального анализа* основан на комплексной экономической и юридической оценке документов как материальных носителей информации о негативных явлениях хозяйственной практики.

В системе методов судебной бухгалтерии документальный анализ занимает особое место, отличаясь особой частотой и обязательностью применения при формировании доказательной базы расследуемого преступления. Так, точный размер ущерба, не может быть установлен без изучения первичной учетной документации. Кроме того, документальный анализ становится логическим продолжением бухгалтерского и экономического анализа.

Общей задачей документального анализа является определение соответствия (или несоответствия) исследуемого хозяйственного процесса установленным нормам, правилам, инструкциям.

Приемы исследования отдельного документа

Внутренние противоречия в *отдельном документе* исследуются с помощью *формальной, нормативной и арифметической* проверки (рисунок 2.1).

Формальная проверка, или внешний осмотр, документа включает два основных последовательных этапа:

− анализ соблюдения установленной формы документа;

− детальное изучение образующих его документов.

На первом этапе выясняются возможные нарушения: использование бланков ненадлежащей формы, отсутствие в документе отдельных реквизитов, наличие ненадлежащих реквизитов. Появление дополнительных реквизитов не всегда указывает на хищение. Разновидность излишних реквизитов, посторонние записи, иногда выполняемые для запоминания сущности подлога, часто выполняются на обратной стороне документа.

Белорусский государственный технологический университет



Рисунок 2.1 – Приемы исследования отдельного документа

На втором этапе формальной проверки выясняется, нет ли в документе сомнительных реквизитов, то есть сопоставляют различные реквизиты одного и того же документа.

На практике выделяют два вида возможных несоответствий в реквизитах документа:

1) формальные – устанавливаются при сопоставлении различных реквизитов;

2) логические – противоречия в содержании операции, указанной в документе. Например: фирма «Ваше мнение» имеет один из видов деятельности – купля-продажа цветных металлов.

Для установления формальных и логических противоречий судебно-бухгалтерской практики используются самые различные приемы анализа взаимосвязей реквизитов.

Для выявления сомнительных реквизитов рекомендуется сопоставлять реквизиты данного документа с аналогичными реквизитами других таких же документов. Это частный прием документов не по форме, а по его содержанию.

Нормативная проверка – изучение содержание хозяйственной операции с точки зрения ее соответствия действующим нормам, правилам, инструкциям.

При этом проверяется:

− соответствие указанных в документе сумм действующим нормам и инструкциям;

− соответствие отраженных в документах операций нормативным правилам с целью установления правомерности различных хозяйственных

Витебский государственный технологический университет

операций. Нормативные несоответствия указывают на подлог в учетном документе, где они обнаружены, и могут служить основанием для проверки других документов, в том числе в организациях взаимосвязанных по указанной в документе операции.

Арифметическая проверка – контроль за правильностью произведенных подсчетов в бухгалтерском документе. Наиболее характерные несоответствия обнаруживаются при контроле итоговых показателей, как по горизонтальным, так и по вертикальным строкам документа.

С помощью этого метода выявляют следующие подлоги:

– механическое завышение итогов в платежных ведомостях;

– последующие дописки штрихов и цифр в отдельных графах документа, в результате чего возникают несоответствия в первичных документах учета.

Приемы исследования нескольких взаимосвязанных документов

Отдельные экономические преступления, не вызывая противоречий в содержании отдельного учетного документа, оставляют следы в виде несоответствия в системе *взаимосвязанной учетной документации*. Для их выявления используют методы встречной проверки и взаимного контроля документов. Приемы исследования взаимосвязанной учетной документации представлены на рис. 2.2.

Под *встречной проверкой* понимают сопоставление разных экземпляров одного и того же документа. При этом может оказаться, что одна и та же операция получила разное отражение у каждой из сторон (например, приходные кассовые ордера, товарно-транспортные накладные и др.).

При правильной организации первичного учета многие документы составляются в двух и более экземплярах, которые могут храниться в разных отделах организации (заборные листы, расчетные ведомости и расчетные листки у граждан, платежные поручения и др.).

Взаимный контроль – сопоставление нескольких документов, прямо или косвенно отображающих проверяемую хозяйственную операцию.

Метод взаимного контроля имеет более широкую сферу применения. Взаимный контроль используется для проверки таких бухгалтерских документов, которые составляются в одном экземпляре и поэтому не могут быть подвержены встречной проверке. Метод применяется для выявления признаков подлога в конкретных учетных документах и уточнения круга лиц, участвующих в преступлении.

Признаками подлога при этом могут быть:

− отсутствие взаимосвязанных документов, присутствующих при аналогичных хозяйственных операциях (например, при перечислении денежных средств по платежному поручению установлено отсутствие договора и накладной, подтверждающей получение товара, якобы поступившего на предприятие и впоследствии реализованного);

− наличие противоречий в содержании нескольких взаимосвязанных документов (например, при сопоставлении расчетно-платежной ведомости с

Витебский государственный технологический университет

нарядом и документацией отдела кадров выявлены фамилии получателей денег, не выполнявших работы и не числящихся на предприятии).

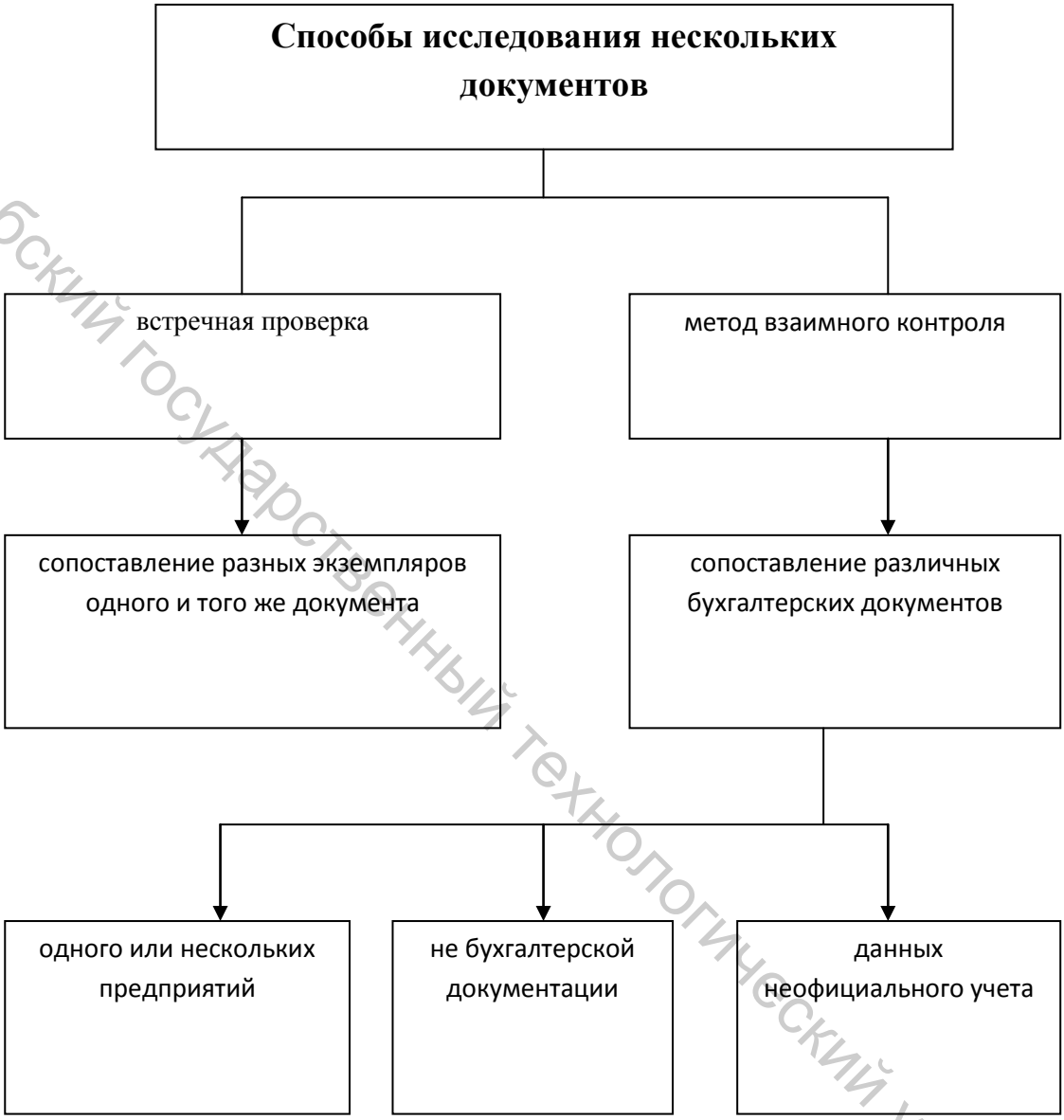


Рисунок 2.2 – Способы исследования нескольких документов

Сопоставлению могут подвергаться:

− различные бухгалтерские документы одной или нескольких организаций (сопоставление данных платежной ведомости с расчетной ведомостью или сопоставление данных на перемещение товарно-материальных ценностей и поступление тары, в которой они должны перевозиться);

− бухгалтерские документы и данные чернового учета (внутрискладского), несистемные черновые записи материально-ответственных лиц, материалы неофициального учета.

Витебский государственный технологический университет

Приемы исследования документов по однородным хозяйственным операциям

Использование приемов исследования нескольких взаимосвязанных документов по одной хозяйственной операции не всегда является достаточным для установления фактов преступления. Существует группа приемов, позволяющих устанавливать отклонения в документах, отображающих однородные хозяйственные операции.

При этом подлоги могут быть выявлены следующими методами:

− методом восстановления учетных записей по документам бухгалтерского учета;

− анализ ежегодного движения товарно-материальных ценностей и денежных средств с определением остатка после каждой операции или дня;

− сравнительным анализом документов, отражающих однотипные операции;

− методом обратной калькуляции.

Метод восстановления учетных записей по документам бухгалтерского учета применяется:

− при запущенности бухгалтерского или оперативного (складского) учета;

− при случайном или умышленном уничтожении регистров бухгалтерского учета (если не уничтожена первичная документация);

− когда первичная документация имеется, но бухгалтерское оформление не велось в полном объеме;

− при недостаточной детализации аналитического учета.

Частными приемами восстановления учетных записей являются *восстановления количественно-суммового* учета и *контрольное сличение остатков.*

Суть *восстановления количественно-суммового* учета заключается в том, что на каждый вид ценностей открывается отдельная карточка, в которой отражается их движение и остатки за проверяемый период на основе инвентаризационной описи и приходно-расходных документов. Данный прием позволяет выявить излишки одних и недостачу других ценностей.

Контрольное сличение остатков– сущность метода заключается в том, что данные об остатках ценностей на начало и конец межинвентаризационного периода сопоставляют с документированным приходом и расходом. Метод позволяет выявить наличие безфактурных (неоприходованных) ценностей, изъятие выручки или подлог в инвентаризационных описях.

Хронологический анализ применяется для выявления отклонений в обороте хозяйственных ценностей (превышения расхода над приходом, рост и спад выручки и т. д.). Для проведения хронологического анализа за несколько периодов составляются аналитические таблицы, позволяющие одновременно провести экономический анализ информации.

Обратная калькуляция предполагает контрольный пересчет готовых изделий в сырье и другие виды затрат. На основе имеющихся документов об

Витебский государственный технологический университет

изготовлении и сбыте продукции определяется количество сырья и материалов, которое в действительности было списано на изготовление всей партии продукции. Затем данные пересчета по методу обратной калькуляции сопоставляются с документальными данными.

Метод применяется:

− когда хищения совершаются за счет нарушения технологии производства путем недовложения или замены компонентов, менее качественными;

− когда хищения связаны с ценообразованием (завышаются стоимость единицы изделия с целью создания суммовых излишков готовой продукции или сырья, тарифы на оказание услуг населению);

− когда преступление связано с изъятием неучтенной продукции из учтенного сырья.

Метод сравнительного анализа документов заключается во взаимном сопоставлении по различным показателям ряда документов, отражающих аналогичные операции (накладные на отпуск, материальные (товарные) отчеты, ведомости на сдачу выручки, наряды, выписанные разным лицам на одну и ту же работу и др.).

Анализ *вспомогательных* документов, составленных для внутреннего пользования, «черновые» записи. Сопоставлением таких документов с бухгалтерскими, можно выявить реализацию неоприходованных товарно-материальных ценностей, установить факт сдачи выручки в меньшем размере. В таблице 2.2 представлены методы сопоставления документов.

Таблица 2.2 – Методы сопоставления документов

Исходная информация о нарушениях (признаках хищения)	Методы сопоставления	Примечание
1 В инвентаризационных описях имеются дописки (в целях сокрытия недостач, излишков на момент инвентаризации)	Контрольное сличение остатков-складываются данные предыдущей инвентаризации с последующими поступлениями, вычитается документально подтвержденный расход. Итог должен совпасть с фактическим остатком	Фактическое количество ценностей не может превышать максимально возможный остаток
2 В инвентаризационной ведомости занижен остаток (для сокрытия излишков ценностей)		
3 В приходных документах не отражена продукция, которая была реализована		
4 Пересортица		
5 Имеется недостача, но неизвестно каких конкретно ценностей	Полное восстановление количест-венно-сортового учета и сопоставление его результатов с данными суммового учета	Применяется в случае, когда все операции оформляются документально

Витебский государственный технологический университет

Окончание таблицы 2.2

1	2	3
6 Совершается хищение, но недостачи и излишек нет	Сопоставление ежедневного прихода и расхода ценностей – выявляется подложность документов и неоприходованная продукция	
7 Хозяйственная операция документально оформлена правильно, но хищение совершено	Сопоставление данных: а) о получении-выдачи ценностей; б) о других операциях, обусловленных этим	
8 Реализация неучтенных товарно-материальных ценностей	Сопоставлении данных: а) о движении продукции; б) об использованной при этом таре	
9 Неоприходование или же частичное оприходование ценностей	Сопоставление записей в учетных регистрах об одной и той же хозяйственной операции	
10 Оплаченные работы не выполнялись или выполнялись не в полном объеме	Сопоставление данных в нарядах, актах на приемку выполненных работ с фактическим объемом работ	

2.5 Использование приемов экономического анализа в правоохранительной практике

В процессе расследования уголовного дела экономический анализ может иметь существенное значение для выдвижения криминальных версий и планирования расследования, а также для установления суммы ущерба.

А.В. Латянин выделяет четыре группы несоответствий экономических показателей, которые могут быть поражены событием преступления:

1) нарушение экономических связей в системе показателей предприятия. Например, увеличение расходования сырья, при снижении объемов выпускаемой продукции;

2) нарушение экономических связей предприятия и внешней среды – при неизменном объеме выпускаемой продукции изменяются экономические показатели предприятий, с которыми анализируемое предприятие имеет хозяйственные связи. Например, увеличение объемов грузоперевозок по железной дороге, связанных с нефтеперерабатывающим заводом, при неизменном объеме выпуска продукции на нем;

3) проявление аналогичных связей в системе экономических показателей предприятия (при увеличении расходуемого сырья увеличивается доля брака, но объем качественной продукции не увеличивается);

4) проявление аналогичных связей в экономических показателях предприятия и внешней среды.

Объектами исследования в экономическом анализе являются источники экономической информации и рассчитанные не их основе экономические показатели, характеризующие работу предприятия.

Белгородский государственный технологический университет

К источникам экономической информации следует отнести:

− данные бухгалтерского учета (записи в учетных регистрах) и бухгалтерской отчетности;

− данные статистического учета и отчетности (для анализа динамики изменения экономических показателей);

− данные оперативно-технического учета и отчетности предприятия;

− материалы ревизионных, аудиторских, документальных проверок, заключения эксперта, содержащие данные, необходимые для проведения экономического анализа.

Учитывая, что обращение к любым экономическим показателям в процессе расследования преступления вызвано предполагаемой связью их с событием преступления, представляется разграничивать отчетные и аналитические экономические следы преступления.

Под отчетными экономическими следами понимаются вызванные событием преступления изменения тех экономических показателей, которые содержаться в материалах периодической отчетности предприятия. Например, предоставлению банку-кредитору заведомо ложных сведений о финансовом состоянии предприятия.

К аналитическим экономическим следам относятся изменения показателей, выявленных и вычисленных с помощью анализа данных учета и нефальсифицированной отчетности предприятия. Например, в отчетности предприятия, содержание которой подтверждается данными учета, могут иметь место таких правонарушений, которые не имели своей целью заведомое искажение экономических показателей.

Экономико-криминалистический анализ базируется на использовании следующих вариантов сопоставлений экономических показателей:

1) «традиционные сопоставления традиционных экономических показателей;

2) «традиционные» сопоставления нетрадиционных экономических показателей;

3) нетрадиционные сопоставления нетрадиционных экономических показателей».

1. Традиционные сопоставления традиционных экономических показателей (общий экономический анализ) предполагает:

− сопоставление отчетных данных с прогнозными;

− сопоставление отчетных данных с данными предшествующего периода;

− сопоставление отчетных данных анализируемого предприятия с показателями аналогичных предприятий.

2. Нетрадиционные экономические показатели могут быть установлены по данным бухгалтерской отчетности предприятия, где было выявлено преступление, виновные в котором привлечены к уголовной ответственности, с целью поиска тех хозяйствующих субъектов, на которых было совершено аналогичное преступление.

Витебский государственный технологический университет

3. Нетрадиционные способы исследования экономических показателей, специально предназначенных для выявления признаков хищения и других экономических преступлений в научной литературе представлены тремя формами отображения результатов «взаимодействия» события преступления с хозяйственной деятельностью предприятия в системе экономических показателей:

− изменения экономических показателей несоразмерные результатам обычной хозяйственной деятельности;

− изменения экономических показателей, воспроизводящие типичную характеристику события преступления;

− изменения экономических показателей, характеризующие нарушения обычных связей предприятия с факторами окружающей среды.

Этим формам соответствуют три группы приемов исследования экономических показателей в правоохранительной практике:

− *метод специальных расчетных показателей*. Использование данного метода базируется на особенностях конкретной хозяйственной деятельности и направлено на элиминирование (изолирование) влияния на экономические показатели факторов этой деятельности, не связанных с событием преступления. Данный метод основан на познании экономических связей, которые могут оказаться нарушенными в результате события преступления.

Конкретные виды расчетных показателей подразделяются на расчетные показатели ущерба (убытков) и расчетные показатели вымышленной хозяйственной деятельности;

− *метод стереотипов* основан на поиске в отчетности системы несоответствий, отражающих определенный образ преступных действий;

− *метод корректирующих показателей* заключается в сопоставлении экономических показателей предприятия, уже имеющихся в отчетности, со статистическими показателями, характеризующими внешнюю среду предприятия. Данный метод широко распространен в практике налоговых органов при установлении предприятий, уклоняющихся от уплаты налогов, скрывающих истинные масштабы своей деятельности.

Таким образом, для установления фактов противоправной деятельности приемы и методики анализа экономических показателей по данным отчетности и других источников экономической информации должны знать и использовать в практической деятельности работники контролирующих органов.

Контрольные вопросы для самопроверки

1. Значение судебной бухгалтерии.
2. Что относится к предмету судебно-экономической экспертизы по уголовным делам в сфере экономики и не относится к таковым?
3. Назовите задачи, решаемые с помощью судебно-бухгалтерской экспертизы.
4. Объекты судебно-бухгалтерской экспертизы.
5. Методы судебно-бухгалтерской экспертизы.

Витебский государственный технологический университет

6. Приемы исследования отдельного документа.

7. Приемы исследования нескольких взаимосвязанных документов.

8. Приемы исследования документов по однородным хозяйственным операциям.

ТЕМА 3. ОРГАНИЗАЦИЯ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

3.1 Основания для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы
3.2 Содержание документов оформляющих назначение экспертизы
3.3 Должностные обязанности, права и ответственность эксперта-бухгалтера

3.1 Основания для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы

Основания для назначения экспертизы определены в уголовно - процессуальном кодексе Республики Беларусь (далее УПК РБ). В соответствии со статьей 226 УПК РБ «экспертиза назначается в случаях, когда при производстве дознания, предварительного следствия и при судебном разбирательстве необходимы специальные знания в науке, технике, ремесле, искусстве». Исходя из этого, СБЭ назначается в случаях, если без применения знаний в области бухгалтерского учета, экономического анализа и контроля следователь или судья не может разрешить вопросы, возникающие по делу. В то же время следователь, обладая определенными навыками и знаниями в области бухгалтерского учета, может делать определенные выводы, но не должен подменять эксперта.

Так как УПК РБ не устанавливает конкретных случаев проведения СБЭ, то основания для ее назначения формируются определенными обстоятельствами дела.

Случаи, при которых возникает необходимость проведения судебно-бухгалтерской экспертизы:

1) для проверки и установления фактических данных, связанных с недостачей (излишками) ТМЦ, денежных средств и суммы материального ущерба (определение размера недостачи, период и место образование ущерба, состав излишков);

2) для проверки документальной обоснованности оприходования и списания сырья, материалов, готовой продукции, товаров;

3) для определения соответствия совершенных хозяйственных операций требованиям бухгалтерского учета и отчетности, нормативно-правовым актам и другим материалам;

4) для установления соответствия показаний лиц, проходящих по делу, данным бухгалтерского учета;

5) для определения круга лиц, за которыми по документальным данным образовались недостачи (излишки) в проверяемый период;

Витебский государственный технологический университет

6) для выявления недостатков в организации и постановке бухгалтерского учета и контроля, которые способствовали образованию материального ущерба или препятствовали его своевременному обнаружению;

7) для установления документальной обоснованности размеров сумм по искам, разрешаемым в порядке гражданского судопроизводства.

Судебно-бухгалтерская экспертиза, как правило, назначается после проведения ревизии по требованию правоохранительных органов и приобщения ее материалов к делу, поэтому зачастую *причиной назначения СБЭ* является:

– недостатки, допущенные при проведении плановой ревизии;

– несогласие лиц, участвующих в деле, с выводами ревизии.

Конкретные случаи назначения судебно-бухгалтерской экспертизы после проведения ревизии по требованию правоохранительных органов:

1) несоответствие материалов ревизии материалам следствия, при условии, если это несоответствие не может быть разрешено путем назначения повторной проверки *(например,* установленные ревизией хищения (злоупотребления) не подтверждаются объективными данными следствия и наоборот);

2) наличие обоснованного ходатайства обвиняемого о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы по определенному кругу вопросов, разрешение которых требует специальных знаний в области бухгалтерского учета, экономического анализа, ревизии и контроля.

(*Например:* обвиняемый утверждает, что недостача ТМЦ, хищение, которое ему присваивают, является нереальной и возникла в результате ошибок в учете);

3) непринятие ревизором в процессе ревизии документов, представленных обвиняемым, по причинам их ненадлежащего оформления и несвоевременного представления;

4) наличие противоречий в выводах первоначальной и повторной ревизии по одним и тем же фактам;

5) применение ревизором при определении материального ущерба методов, вызывающих сомнение;

6) наличие заключений экспертов других специальностей, указывающих на необходимость разрешения отдельных вопросов специалистам по бухгалтерскому учету.

Таким образом, необходимость назначения *первичной* судебно-бухгалтерской экспертизы возникает в следующих случаях:

− результаты документальной ревизии противоречат материалам дела и для устранения противоречий необходимы специальные познания в области бухгалтерского учета и экономики;

− ревизором не учтены оправдательные документы, предъявленные материально-ответственным лицом и другими лицами;

− имеются противоречия в выводах нескольких ревизий по одним и тем же фактам;

Витебский государственный технологический университет

− имеется обоснованное ходатайство обвиняемого о назначении экспертизы или обоснование возражение против выводов документальной ревизии;

− необходимость назначения судебно-бухгалтерских экспертиз вытекает из заключения эксперта другой специальности.

Дополнительная судебная экспертиза может назначаться в случаях когда:

- у органов, производящих расследование, после получения заключения эксперта возникли дополнительные вопросы к эксперту;

- эксперт ответил не на все поставленные вопросы, и в связи с этим его заключение признано не полным;

- недостаточная ясность процесса исследования и обоснования выводов не позволяют понять сущность заключения эксперта.

Дополнительная экспертиза проводится, как правило, этим же экспертом, поскольку она опровергает выводы первичной экспертизы. Дополнительная экспертиза занимает меньше времени, чем повторная.

Повторная судебно-бухгалтерская экспертиза в случае необоснованности заключения эксперта. Причинами тому могут быть:

− неправильность применяемой методики исследования;

− некомпетентность лица, проводившего экспертизу;

− несоответствие выводов данным экспертного исследования;

− разногласия между экспертами в решении вопросов, имеющих существенное значение для дела.

Повторная экспертиза поручается, как правило, другому эксперту.

Экспертизу нельзя назначать, если:

− окончательно не определена необходимость использования специальных бухгалтерских познаний;

− пока не имеется возможности четко сформулировать вопросы для экспертизы;

− не представляется возможным предоставить эксперту- бухгалтеру необходимые для исследования документы.

3.2 Содержание документов, оформляющих назначение экспертизы

В соответствии с *«Инструкцией о порядке производства судебных экспертиз и специальных исследований в НИУ «НИИ ПКК и СЭ Министерства Юстиции РБ» № 20 от 31.07.2003*на экспертизу должны быть представлены:

− мотивированное постановление (определение) или решение о назначении экспертизы;

− предметы и документы, являющиеся объектами экспертного исследования.

Сведения, содержащиеся в постановлении (определении) о назначении экспертизы, должны быть точными и полными, а формулировка вопросов − ясной и точной, не допускающей возможности различного толкования.

Витебский государственный технологический университет

В необходимых случаях в постановлении (определении) о назначениях экспертизы должны содержаться указания о недопустимости применения методов исследования, которые могут повлечь уничтожение или изменение объектов, представленных на экспертизу.

В постановлении (определении) содержится перечень вопросов подлежащих разрешению экспертом-бухгалтером. Формулировка эти вопросов должны соответствовать определённым требованиям и принципам.

Общие *требования*, предъявляемые к вопросам для эксперта, следующие:

− вопросы являются существенными для данного уголовного дела;

относятся к бухгалтерскому учету или определенной сфере экономической деятельности;

− относится к компетенции специалиста в области бухгалтерского учета, экономики и финансов и следователь, используя общеизвестные сведения из области экономики, не может сам их разрешить;

− не могут быть разрешены иным путем, кроме как заключением эксперта;

− разрешение поставленных вопросов возможно лишь на основе материалов дела, предоставленных эксперту;

− вопросы конкретны и обязывают эксперта давать конкретное заключение;

− излагаются в редакции, исключающей их различное толкование;

− должны быть изложены в логической последовательности. Вначале ставятся вопросы по исследованию отдельных операций, определению недостач (излишков), а затем о правильности осуществления бухгалтерского учета.

Принципы формулировки вопросов в постановлении (определении) о назначении экспертизы:

1) вопросы не должны выходить за пределы компетенции эксперта-бухгалтера, т. е. для их разрешения необходимы специальные знания в области бухгалтерского учета и контроля.

Например, не должно быть вопросов следующего характера:

− вопросы справочного характера (Какова стоимость 500 кг апельсин, недостающих в подотчете? Кто из членов инвентаризационной комиссии заполнял опись?);

− ревизионные вопросы (Имеется ли недостача ТМЦ в подотчете Петрова А.С.?);

− вопросы, относящиеся к оценке доказательств и касающиеся юридической квалификации действий должностных лиц (Кто является материально-ответственным лицом или ответственным за ущерб?);

2) вопросы должны быть конкретными и касаться только тех сторон уголовного или гражданского дела, при которых лицо, производящее дознание, следователь, прокурор, суд испытывают необходимость в помощи эксперта-бухгалтера.

Например, не следует ставить следующие вопросы:

Витебский государственный технологический университет

– правильны ли выводы ревизии об общей стоимости недостачи? (если сомнение вызывает часть недостачи (например, недостача 1 наименования при общей недостаче 100 наименований);

3) вопросы должны излагаться в логической последовательности.

Вначале формулируются вопросы по исследованию отдельных операций, затем по определению общей суммы ущерба и завершающий вопрос – вопрос о правильности организации бухгалтерского учета и контроля.

Формулировки вопросов, которые рекомендовано ставить на разрешение эксперту-бухгалтеру:

- Подтверждаются ли документами выводы ревизии о недостаче денежных средств в кассе организации по состоянию на определенную дату?
- Подтверждаются ли документами выводы ревизии о необоснованном списании денежных средств под видом выплаты заработной платы, выдачи денежных средств под отчет? Каков по документам размер необоснованного списания сумм?
- Подтверждаются ли документами недостача (излишки) ТМЦ на складе или магазине и в какой период она образовалась?
- Подтверждается ли документально бестоварность приходно-расходных документов (указать их номера, даты)?
- В соответствии ли с установленными правилами произведен зачет излишков (недостач) товарно-материальных ценностей в результате пересортицы? Каков размер материального ущерба после пересортицы?
- Кто из должностных лиц получил по документам, но не отчитался за товарно-материальные ценности, которые оказались в недостаче?
- Подтверждается ли документально необоснованное начисление и выплата заработной платы рабочим за определенный период? Каков размер необоснованно начисленных и выплаченных сумм?
- Подтверждаются ли выводы ревизии о наличии в магазине товаров, по состоянию на определенную дату поступление, которых не подтверждается документами?

3.3 Должностные обязанности, права и ответственность эксперта-бухгалтера

Положение эксперта-бухгалтера определяется уголовно-процессуальным кодексом Республики Беларусь (УПК РБ), а также подзаконными нормативно-правовыми актами, которые базируются на УПК РБ. Основное назначение подзаконных нормативно-правовых актов – закрепить и отразить специфику производства экспертизы в конкретных областях знаний, в том числе и судебной экспертизе.

В соответствии со статьей 230 УПК РБ сотрудник научно-исследовательского криминалистического учреждения Республики Беларусь приобретает права, обязанности и ответственность судебного эксперта с

Витебский государственный технологический университет

момента поручения ему экспертизы и передача поступивших на экспертизу документов.

В соответствии с УПК РБ (ст.21, 61, 335) ***эксперт имеет следующие права***:

1) знакомиться с материалами уголовного и гражданского дела, относящимися к предмету экспертизы;

2) заявлять ходатайство о предоставлении ему дополнительных материалов, необходимых для дачи заключения;

3) присутствовать с разрешения лица, производящего дознания, следователя, прокурора или суда при производстве допросов и других следственных и судебных действий и задавать допрашиваемым вопросы, относящиеся к предмету экспертизы;

4) указывать в заключении в соответствии со своими специальными знаниями на установленные обстоятельства, имеющие значение для дела, по поводу которого ему не были поставлены вопросы;

5) давать заключения и ответы при допросах, делать заявления, обращаться с ходатайством на родном языке (если он не владеет языком, на котором ведется судопроизводство), а также пользоваться услугами переводчика;

6) обжаловать действие лица, производящего дознание, следователя, прокурора, нарушающие права эксперта;

7) если эксперты работают совместно − совещаться между собой, составлять и подписывать совместное заключение, а в случае разногласий давать отдельное заключение;

8) имеет право на вознаграждение и возмещение расходов по явке следователю и в суд, кроме тех расходов, которые выполняются в порядке служебного задания.

Фраза ***«в порядке служебного задания»*** относится к эксперту-бухгалтеру, который работает в экспертном учреждении. Оплата их услуг осуществляется на основании справки о расходах на проведение судебно-бухгалтерской экспертизы, которая составляется экспертом по окончанию ее производства.

«Инструкцией о порядке производства судебных экспертиз и специальных исследований в НИУ «НИИ ПКК и СЭ Министерства Юстиции РБ» № 20 от 31.07.2003 ***за экспертом закреплены следующие права:***

1) ходатайствовать перед руководством института о привлечении и проведении экспертизы других экспертов;

2) делать заявления по поводу неправильного толкования участниками процесса его заключений или показаний;

3) изменять по согласованию с органом, назначившим экспертизу, формулировку представленных перед ним вопросов (если в представленной редакции они выходят за пределы специальных знаний эксперта);

4) самостоятельно выбирать методику проведения экспертизы;

Витебский государственный технологический университет

5) ходатайствовать перед органом, производящим расследование или судом об ограничении времени его присутствия при процессуальных действиях и в судебном заседании в пределах, необходимых для исследования доказательств;

6) излагать собственноручно свои ответы при допросе;

7) заявлять ходатайство о принятии мер по обеспечению своей безопасности, а также безопасности членов своей семьи, близких родственников и других лиц, которых он обоснованно считает близкими, а также безопасности своего имущества и др.

В соответствии с УПК РБ (ст.227, 229, 61) эксперт-бухгалтер обязан:

1) проводить экспертизу в присутствии лица ведущего дознание, следователя, прокурора, а также обвиняемого;

2) не разглашать без разрешения следователя или прокурора данные предварительного следствия, а также сведения об обстоятельствах уголовного дела и иные сведения, ставшие ему известными при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы;

3) давать обоснованное и объективное заключение по поставленным перед ним вопросам;

4) отказаться от дачи заключения, если:

− поставленные вопросы выходят за пределы его специальных знаний или представленные материалы недостаточны для ответа на эти вопросы;

− он пришел к выводу о невозможности дачи заключения;

5) сообщать по требованию органа ведущего уголовный процесс, а также сторон в судебном заседании, сведения о своем профессиональном опыте и отношениях с лицами, участвующими в производстве СБЭ;

6) представлять по требованию органа ведущего уголовный процесс смету расходов на производство экспертизы и отчет о понесенных расходах;

7) соблюдать порядок при производстве следственных действий во время судебного заседания.

В соответствии с УПК РБ эксперт-бухгалтер обязан заявить самоотвод в следующих случаях:

1) если он является потерпевшим, гражданским истцом или ответчиком, свидетелем, законным представителем обвиняемого или потерпевшего;

2) если он находится (находился) в служебной или иной зависимости от обвиняемого, потерпевшего, гражданского истца или ответчика;

3) если он производил по данному делу ревизию, материалы которого послужили основанием к возбуждению уголовного дела;

4) если он участвовал в деле в качестве эксперта;

5) если обнаружится его некомпетентность.

Все случаи самоотвода должны быть оформлены соответствующим образом на основании заявления эксперта.

Витебский государственный технологический университет

ТЕМА 4. ТЕХНОЛОГИЯ ПРОВЕДЕНИЯ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

4.1 Процесс судебно-бухгалтерской экспертизы. Этапы ее проведения

4.2 Материалы для производства судебно-бухгалтерской экспертизы (СБЭ)

4.3 Порядок проведения судебно-бухгалтерской экспертизы на стадии предварительного следствия

4.4 Порядок проведения судебно-бухгалтерской экспертизы при рассмотрении гражданского или уголовного дела в суде

4.5 Проведение дополнительной и повторной экспертизы

4.6 Сроки проведения судебно-бухгалтерской экспертизы

4.1 Процесс судебно-бухгалтерской экспертизы. Этапы ее проведения

Процесс СБЭ – это последовательные этапы исследования компетентным специалистом хозяйственных и финансовых операций, отражается в первичных учетных документах и регистрах бухгалтерского учета, которые стали объектом расследования или судебного разбирательства с целью установления истины с помощью специальных знаний.

Этапы проведения СБЭ:

1) подготовка к проведению СБЭ в экспертном учреждении:

− анализ материалов, поступивших материалов требованиям УПК РБ;

− передача материалов в лабораторию бухгалтерских экспертиз;

− разъяснение эксперту-бухгалтеру прав, обязанностей и ответственности при проведении экспертизы;

2) подготовка к проведению СБЭ в секторе или отделе УГКСЭ РБ:

− проверка соответствия проступивших материалов требованиям УПК РБ и ГПК РБ;

− принятие экспертом-бухгалтером постановления или определение органов суда и следствия на проведение экспертизы;

3) организационно методическая подготовка к проведению СБЭ

− изучение содержания и полноты материалов, представленных на экспертизу;

− составление плана контрольных процедур;

− определение методики проведения экспертиз4

4) проверка финансовых и хозяйственных операций, с целью получения ответов на вопросы, поставленные перед экспертом;

5) обобщение и оформление материалов экспертизы:

− группировка и систематизация материалов экспертизы;

− обобщение результатов и составление заключения эксперта-бухгалтера;

− разработка предложений по профессиональным правонарушениям, установленных экспертизой;

6) реализация результатов экспертизы:

Витебский государственный технологический университет

− вручение заключения экспертизы органу, назначившему ее производство;

− направление органами управления предложений по профилактике правонарушений;

− вызов (вывоз) эксперта-бухгалтера к следователю и в суд.

4.2 Материалы для производства судебно-бухгалтерской экспертизы

В соответствии *с «Инструкцией о порядке производства судебных экспертиз и специальных исследований в НИУ «НИИ ПКК и СЭ Министерства Юстиции РБ» №20 от 31.07.2003* на экспертизу могут быть представлены:

1) мотивированное постановление (определение) или решение о назначении экспертизы;

2) предметы и документы, которые являются объектами экспертного исследования;

3) в необходимых случаях предметы и документы, которые являются образцами для сравнительного анализа, а также документы, которые содержат сведения, относящиеся к предмету экспертизы (справки, протокол действий, фотоснимки и так далее).

Документы, предоставленные на экспертизу, должны быть систематизированы и сгруппированы по назначению в хронологическом порядке, а материалы дела подшиты и пронумерованы в том виде, в котором они будут храниться постоянно. Для того чтобы в своем заключении эксперт мог ссылаться на конкретные тома или листы дела.

Материалы, которые в обязательном порядке должны содержаться в делах при направлении на судебно-бухгалтерскую экспертизу:

1) в делах о недостаче ТМЦ, учитываемых в количественном и суммовом выражении, должны содержаться:

– акты инвентаризации (описи) за период, в котором образовалась недостача;

– расчеты естественной убыли;

– протоколы заседания инвентаризационных комиссий;

– сличительные ведомости по результатам инвентаризации;

– документы, содержащие учетные остатки на дату проведения инвентаризации (карточки складского учета ТМЦ, оборотные либо сальдовые ведомости, отчеты материально-ответственных лиц);

– накопительные ведомости прихода и расхода ТМЦ;

– протоколы допросов материально-ответственных лиц, счетных работников, членов инвентаризационных комиссий по вопросам учета товарно-материальных ценностей, качества проводимых инвентаризаций и причин образования недостачи.

Если в процессе ревизии установлены случаи неоприходования или необоснованного списания ТМЦ, то дополнительно необходимы материалы:

Витебский государственный технологический университет

− документы поставки, по которым получены ТМЦ;

− ведомости движения недостающих или оказавшихся в излишке ТМЦ в периоды проведения ревизии, которые подписываются материально-ответственные лица, ревизором и счетными работниками;

− регистры бухгалтерского учета (ж/о либо накопительные ведомости);

− протоколы допросов материально-ответственных лиц по вопросам правильности отражения данных первичных ученых документов и учетных остатков в ведомости движения ТМЦ.

2) в делах о недостаче денежных средств, необходимы материалы:

– акты инвентаризации кассовой наличности за период, в котором могла образоваться либо образовалась недостача;

– кассовая книга за этот же период;

– отчеты кассира с учетными остатками кассовой наличности, выведенной на дату проведения инвентаризаций и приложенные к ним первичные документы за тот же период;

– отчеты кассира, с приложенными к ним первичными учетными документами за те же периоды, в которых установлены не оприходованные денежные средства, а также необоснованное и несвоевременное их списание по кассе;

– документы, подтверждающие получение не оприходованных или несвоевременно оприходованных денежных средств;

– журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов;

– протоколы допросов кассира, главного бухгалтера, членов инвентаризационной комиссии, счетного работника, ведущего учет кассовых операций по вопросам учета и качества проведения инвентаризации по кассе.

Если эксперт-бухгалтер установил неполноту или отсутствие данных, необходимых для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, то он заявляет ходатайство о предоставлении дополнительных данных органу, назначившему экспертизу.

Ходатайство должно содержать следующие реквизиты:

– дату составления;

– наименование органа, назначившего экспертизу;

– номер уголовного или гражданского дела;

– фамилию обвиняемого или истца;

– номер экспертизы;

– основание для производства экспертизы (определение, постановление, указывается, кем и когда выдано);

– мотив заявления ходатайства;

– подпись эксперта.

Эксперт-бухгалтер составляет мотивированное сообщение о невозможности выдачи заключения и направляет его органу, назначившему экспертизу в следующих случаях:

1) если эксперт-бухгалтер удостоверился в недостаточности его

Витебский государственный технологический университет

специальных знаний для ответа на поставленные вопросы;

2) если эксперт-бухгалтер удостоверился в непригодности или недостаточности представленных ему материалов;

3) если состояние науки и экспертной практики не позволяет ответить на поставленные вопросы.

Материалы, представленные на судебно-бухгалтерскую экспертизу, могут быть возвращены без исполнения в следующих случаях:

1) если орган, назначивший экспертизу, не принимает необходимых мер для устранения имеющихся недостатков, указанных в ходатайстве, либо мотивированном сообщении о невозможности выдачи заключения (по истечении месяца материалы возвращены без исполнения);

2) в случае прекращения надобности в производстве судебно-бухгалтерской экспертизы по различным обстоятельствам (возврат происходит на основании письменного требования органа назначившего экспертизу);

3) если производство судебно-бухгалтерской экспертизы в экспертном учреждении не предусмотрено либо экспертное учреждение не располагает соответствующими специалистами (об этом уведомляется орган, назначивший экспертизу и материалы возвращены немедленно).

Возвращение материалов, присланных на судебно-бухгалтерскую экспертизу по другим основаниям, не допускается.

4.3 Порядок проведения судебно-бухгалтерской экспертизы на стадии предварительного следствия

Экспертиза в стадии предварительного следствия может назначаться органом дознания либо следователем. Так как СБЭ проводится по делам, по которым предварительное расследование обязательно, то органы дознания проводят только не отложенные следственные действия по выявлению следов преступления и передают дело следователю, который и назначает СБЭ.

Действия следователя при назначении СБЭ:

1) следователь составляет постановление о назначении СБЭ;

2) выясняет данные о специальности и компетентности лица, которому поручается производство СБЭ;

3) знакомит обвиняемого с постановлением о назначении СБЭ;

4) составляет протокол об ознакомлении обвиняемого с постановлением о назначении СБЭ, а также о заявленных ходатайствах. Если следователь не согласен с доводами обвиняемого по поводу какого-либо ходатайства, то выносит постановление об отказе в удовлетворении ходатайства;

5) следователь вызывает к себе эксперта, вручает ему постановление о назначении СБЭ, разъясняет его права и обязанности, предупреждает об ответственности за отказ и уклонение от дачи заключения и дачи заведомо ложного заключения. И берет соответствующую расписку;

6) предоставляет эксперту-бухгалтеру необходимые материалы для производства СБЭ. Объем предоставленных эксперту материалов

Витебский государственный технологический университет

определенных следователем при этом следователю рекомендуется избегать знакомить эксперта с материалами, которые негативно характеризуют личность обвиняемого и другими обстоятельствами, не относящимися к предмету экспертизы;

7) если эксперт-бухгалтер заявляет ходатайство о предоставлении ему дополнительных документов, то следователь обязан составить протокол по поводу заявленных ходатайствах и отразить в нем сделанные экспертом заявления;

8) следователь самостоятельно определяет направление расследования и может по своей инициативе предоставить эксперту дополнительные материалы, поставить перед ним новые вопросы, исключить ранее поставленные, а также приостановить или прекратить производство СБЭ.

Все эти решения оформляются постановлением следователя, которое может быть отнесено по его инициативе или на основании заявлений участников процесса, в том числе эксперта;

9) следователь получает заключение экспертизы в опечатанном виде и в оговоренном заранее количестве экземпляров;

10) следователь предъявляет заключение для ознакомления обвиняемого, который в праве:

– дать свои объяснения и заявить возражения по существу заключения

– просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизе;

11) следователь в обязательном порядке проверяет заявление обвиняемого по выводам экспертизы путем допроса эксперта либо путем выполнения других следственных действий;

12) если следователь сомневается о правильности выводов экспертизы возникших на основании заявлений обвиняемого, то может быть назначены другие экспертизы, в том числе дополнительная и повторная.

4.4 Порядок проведения СБЭ при рассмотрении гражданского или уголовного дела в суде

В ходе судебного разбирательства могут возникнуть вопросы, по которым суд в момент рассмотрения дела не располагает заключением. В этом случае суд обязан вынести определение о назначении экспертизы.

В ходе судебного заседания определяется круг вопросов подлежащих разрешению при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы. После этого суд рассматривает эти вопросы, устраняет вопросы, не относящиеся в дело и не входящие в компетенцию эксперта-бухгалтера, а также формулирует новые вопросы. При этом эксперт-бухгалтер может принимать непосредственное участие в исследовании обстоятельств дела, присутствовать в судебном заседании, задавать с разрешения суда вопросы участникам процесса и консультировать суд относительно формулировки ставящихся вопросов.

После проведения экспертизы эксперт-бухгалтер должен передать суду

Витебский государственный технологический университет

полный текст своего заключения, который оглашается не полностью, при этом оно может быть оглашено не полностью, а лишь путем ответов на вопросы поставленные судом.

Заключение может быть размножено и вручено всем заинтересованным лицам. После оглашения заключения эксперт-бухгалтер может быть допрошен в порядке разъяснения и дополнения заключения.

Действия суда после изучения материалов дела и заключения эксперта:

1) признает проведение СЭЭ и составленное заключение эксперта правильным.

В этом случае заключение эксперта не препятствует рассмотрению дела в судебном заседании. При этом, как правило, эксперт приглашается в судебное заседание. Если СЭЭ проводится несколькими экспертами, суд решает кого из них вызвать, а если имеются разногласия между экспертами, то вызывается все без исключения;

2) *устанавливает формальное нарушение при назначении и проведении СЭЭ и принимает дело к слушанью*, с тем, чтобы впоследствии восполнить обнаруженные проблемы;

3) *устанавливает существенное нарушение при назначении и проведении СЭЭ, и* направляет дело на дополнительное расследование для устранения нарушений;

4) *не устанавливает нарушений при назначении и проведении СЭЭ, но выявляет недостатки в заключении* (отсутствие полноты, ясности) и выносит определение о проведении дополнительной экспертизы с участием нового эксперта;

5) *устанавливает, что на стадии предварительного следствия СЭЭ не проводилась*, но при этом есть материалы, которые должны быть рассмотрены с помощью эксперта и направляет дело на дополнительное рассмотрение для производства СЭЭ, либо обосновывает вызов эксперта в судебное заседание. Эксперт должен быть вызван за несколько дней.

4.5 Проведение дополнительной и повторной экспертизы

Изучив заключение эксперта-бухгалтера, следователь (суд) может прийти к выходу, что его необходимо или уточнить (получить от эксперта разъяснение) или дополнить его, или произвести новое исследование с составлением нового заключения.

В первом случае следователь вправе допросить эксперта-бухгалтера в пределах ранее поставленных перед ним вопросов. В подобных случаях следователь предварительно не сообщает обвиняемому содержание вопросов, которые он ставит перед экспертом при допросе, и это не ущемляет права обвиняемого, поскольку эксперт допрашивается по поводу вопросов, о которых обвиняемый своевременно (при ознакомлении с постановлением о назначении экспертизы) был информирован.

Витебский государственный технологический университет

Допросить эксперта-бухгалтера можно и в тех случаях, когда он участвовал в осмотре или выемке документов. В результате может выявиться необходимость в назначении бухгалтерской экспертизы.

В протоколе допроса эксперта фиксируются разъяснения и уточнения относительно уже сделанных им выводов. Ответы на уточняющие вопросы эксперт вправе изложить и собственноручно.

При допросе эксперта-бухгалтера в суде участники судебного разбирательства задают ему вопросы для разъяснения и дополнения данного им заключения.

Если же для уточнения неясных или неполных положений заключения эксперта-бухгалтера необходимо вновь исследовать соответствующие материалы, но при условии, что заключение не вызывает сомнений в его правильности, а также если эксперт-бухгалтер не ответил на какие-то вопросы или не представляется возможным устранить эти недостатки путем допроса его, рекомендуется назначить дополнительную экспертизу.

Дополнительная бухгалтерская экспертиза может быть назначена и тогда, когда обвиняемый, ознакомившись с заключением эксперта, обоснованно возбуждает ходатайство о постановке перед экспертом дополнительных вопросов.

Дополнительная бухгалтерская экспертиза назначается также в случаях, если по окончании первоначальной экспертизы у следователя (суда) возникает необходимость поставить перед экспертом-бухгалтером новые вопросы. Дополнительная экспертиза поручается тому же или другому эксперту. Назначение дополнительной экспертизы оформляется постановлением следователя (определением суда). Дополнительные вопросы у следователя (суда) могут возникнуть и в процессе производства уже назначенной бухгалтерской экспертизы.

В зависимости от характера вопросов и объема исследуемых материалов дополнительная экспертиза может быть проведена в судебном заседании.

При необоснованности заключения эксперта или сомнении в его правильности может быть назначена повторная бухгалтерская экспертиза, поручаемая другому эксперту или других экспертам.

Она назначается в случаях, когда:

– первое заключение противоречит материалам бухгалтерского учета, которые были в распоряжении эксперта;

– заключение научно не обосновано, эксперт применял ненаучные методы и способы исследования бухгалтерского учета;

– экспертом допущены грубые ошибки в методике и технике проведения экспертизы, и поэтому возникают обоснованные сомнения в квалификации эксперта;

– установлено, что экспертом-бухгалтером нарушался процессуальный порядок ее проведения и, в частности, не соблюдались нормы, гарантирующие права обвиняемого;

– по окончании бухгалтерской экспертизы у следователя (суда)

Витебский государственный технологический университет

появились новые материалы бухгалтерского учета, противоречащие тем, которые были в распоряжении эксперта при проведении первоначальной экспертизы.

Назначение повторной экспертизы оформляется мотивированным постановлением следователя (определением суда), в котором следует указать: кто, по какому основанию производил первоначальную экспертизу, к каким выводам пришел эксперт и по каким основаниям назначается повторная экспертиза (обоснование несогласия с выводами эксперта-бухгалтера). При этом следователь (суд), направляя материалы в экспертное учреждение для проведения повторной экспертизы, обязательно представляет и заключение ранее проведенной экспертизы.

Дополнительная и повторная бухгалтерские экспертизы могут быть проведены как по инициативе следователя (суда), так и по ходатайству обвиняемых, ознакомившихся с заключением эксперта-бухгалтера или протоколом его допроса.

4.6 Сроки проведения судебно-бухгалтерской экспертизы

Сроки проведения экономической экспертизы определяются исходя из количества и степени систематизации объектов экспертизы, сложности исследований по поставленным вопросам.

Планирование времени на проведение экономической экспертизы осуществляется исходя из следующих предположительных сроков работы эксперта:

до 10 суток − по материалам дела объемом до 250 листов, требующим проведения простых исследований (однородных финансовых или хозяйственных операций с одинаковым характером нарушения законодательства при отражении в учете и отчетности);

до 15 суток − по материалам дела объемом до 500 листов, требующим проведения исследований средней сложности (разнородных финансовых или хозяйственных операций, характеризующихся различными нарушениями законодательства при отражении в учете и отчетности, в том числе с применением разных способов сокрытия нарушений);

до 30 суток − по материалам дела объемом до 1000 листов, требующим проведения сложных исследований (многоэпизодных разнородных финансовых или хозяйственных операций, характеризующихся применением различных способов сокрытия нарушений законодательства при отражении в учете и отчетности и вызывающих необходимость проведения объемных выборок данных, сопоставления и анализа регистров бухгалтерского учета и (или) иных документов).

Если для проведения экономической экспертизы необходимы проведение сложных исследований материалов дела объемом свыше 1000 листов, в том числе применение продолжительных по времени приемов и способов исследования (далее − методики исследования), подготовка большого

Витебский государственный технологический университет

количества приложений, характеризующих отдельные финансовые и хозяйственные операции субъекта предпринимательской деятельности, срок ее выполнения может быть увеличен после предварительного ознакомления эксперта с материалами дела и составления им расчета времени, необходимого для проведения экономической экспертизы, согласно приложению 1 к настоящей Инструкции.

О предположительном сроке окончания проведения экономической экспертизы уведомляется лицо (орган), назначившее экспертизу.

Экономические экспертизы выполняются в порядке очередности их поступления в ЭКП ОВД.

В случаях, не терпящих отлагательств, на основании ходатайства лица (органа), назначившего экспертизу, и указания руководителя ЭКП ОВД очередность проведения экономических экспертиз может быть изменена.

Выполнение экономической экспертизы на возмездной договорной основе по гражданским делам и делам, поступившим из хозяйственных судов, осуществляется в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

В ЭКП ОВД проводятся документальные исследования хозяйственных и финансовых операций субъектов предпринимательской деятельности по материалам оперативно-розыскной деятельности, а также на возмездной договорной основе для физических и юридических лиц. Данные исследования проводятся на основании письменных заданий руководителей подразделений, осуществляющих оперативно-розыскную деятельность, а также заявлений физических и юридических лиц по вопросам, входящим в круг задач, решаемых в процессе проведения экономической экспертизы, в порядке, установленном нормативными правовыми актами Министерства внутренних дел Республики Беларусь (далее − МВД).

Контрольные вопросы для самопроверки

1. Этапы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы.
2. Случаи составления сообщения экспертом-бухгалтером о невозможности выдачи заключения.
3. Случаи возвращения материалов, предоставленных на судебно-бухгалтерскую экспертизу.
4. Действия следователя при назначении судебно-бухгалтерской экспертизы.
5. Случаи назначения повторной судебно-бухгалтерской экспертизы.

ТЕМА 5. ПОРЯДОК ИССЛЕДОВАНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПРИ ПРОИЗВОДСТВЕ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

5.1 Исследование бухгалтерских документов и учетных записей

Витебский государственный технологический университет

5.2 Исследование материалов оперативного учета и неофициальных документов

5.3 Исследование актов документальной ревизии

5.4 Исследование заключений экспертов в различных областях знаний и других материалов дела

5.1 Исследование бухгалтерских документов и учетных записей

Эксперт-бухгалтер при производстве судебно - бухгалтерской экспертизы исследует все документы, предъявленные следователем или судом и не должен исследовать документы, не осмотренные следователем.

Эксперт-бухгалтер вправе основывать свое заключение на фотокопии документов при следующих условиях:

1) из материалов дела должно быть видно, откуда фотокопия поступила в дело;

2) фотокопия должна быть четкой, чтобы без затруднения прочитать содержимое документа;

3) фотокопия документа должна сопровождаться заключением эксперта-криминалиста о том, что она не составлена из отдельных фрагментов нескольких документов;

4) факт использования экспертом-бухгалтером фотокопии оговаривается в заключении.

Документы должны быть проверены с двух сторон:

1) с формальной стороны;

2) по существу, отраженных в них операций.

После этого документы могут быть охарактеризованы как:

- доброкачественные документы;
- недоброкачественные документы.

Недоброкачественные документы классифицируются*:*

- по форме;
- по существу, отраженных в них операций;
- комбинированные.

Недоброкачественные документы по форме – это документы, которые содержат случайные ошибки (например, неправильное название адресата, ФИО получателя и др.)

Недоброкачественные документы по существу, отраженных операций – это документы, которые отражают незаконные хозяйственные операции, несоответствующие нормативно правовым актам или правилам при отсутствии подлога (например, оформлены приходные кассовые ордера или расходные кассовые ордера без приложения соответствующих подтверждающих документов).

Недоброкачественные комбинированные документы – это подложные документы.

Подложные документы – это документы, в которых:

Витебский государственный технологический университет

1) фальсифицированы различные реквизиты (подписи, печати, даты);

2) искажено содержание документа.

Подложные документы подразделяются на:

– *документы с материальным подлогом* − это документы, в которых имеются различного рода подчистки, подделки и искажения (например, денежные документы с поддельными подписями). Фальсификация данных подложных документов может быть установлено экспертом-криминалистом;

– *документы с интеллектуальным подлогом* – это документы, которые правильно оформлены, но содержат заведомо ложные сведения о сущности и объеме хозяйственных операций (например, платежная ведомость с искаженной суммой заработной платы, счета с завышенными либо заниженными ценами);

– *комбинированные* подложные документы – это документы, в которых сочетаются интеллектуальный и материальный полог.

Разновидности подложных документов:

– бестоварные;

– безденежные (полностью или частично).

Бестоварные и безденежные документы – это документы, по которым оформлено поступление или расход ТМЦ либо денежных средств, но фактически эти ТМЦ (денежные средства) были похищены, либо остались без движения.

Способы распознавания дефектных документов разнообразны, но существует ряд *формальных признаков*, которые могут не свидетельствовать о злоупотреблении, но должны привлечь эксперта бухгалтера при проведении судебно бухгалтерской экспертизы:

1) отсутствие при исполнительном документе распоряжения, который дает основание на выписку документа (например, при наличии расходной накладной отсутствовали требования на выдачу ТМЦ);

2) отсутствие при распорядительном документе исполнительного документа (например, если обнаружена не учтенная продукция, но при этом есть распоряжение начальника сбыта об отпуске продукции, но нет исполнительных документов, подтверждающих отпуск продукции);

3) составление документа не по установленной форме (с отступлением от стандарта);

4) несоответствие отдельных реквизитов документа (например, на штампе и на печати);

5) недооформление документа (отсутствие даты, подписи и т.д.);

6) отсутствие при документах необходимых приложений или несоответствие основного документа и приложений к нему;

7) расхождение в содержании нескольких экземпляров одного и того же документа;

8) подделка подписей, наличие подчисток и неоговоренных исправлений текста.

Витебский государственный технологический университет

Нарушения, которые часто встречаются в документах бухгалтерского оформления:

1) необоснованное составление бухгалтерских проводок и внесение записей в учетные регистры при отсутствии первичных и сводных документов;

2) составление корреспонденции счетов, которая противоречит законодательству;

3) составление исправительных (сторнировочных) проводок без документальных оснований и необходимости;

4) составление бухгалтерских проводок не в момент обработки документов данного календарного периода, а через некоторое время;

Внешние признаки в учетных регистрах, которые свидетельствует о том, что содержание записей в них не соответствует содержанию операций.

1**)** отсутствие необходимых записей в карточках аналитического учета, в накопительных и оборотных ведомостях; в журналах-ордерах, в главной книге;

2) отсутствие аналитического учета по балансовым счетам.

Причинами отсутствия аналитического учета могут быть:

− неудовлетворительное состояние бухгалтерского учета и отчетности;

− данные аналитического учета не соответствует данным бухгалтерского баланса и отчетности;

3) наличие кредитового сальдо по активным счетам и дебетового сальдо по пассивным счетам;

4) необоснованное свертывание сальдо активно-пассивных счетов;

5) открытие и ведение счетов, не предусмотренных планом счетов;

6) несоответствие записей одних и тех же операций в разных регистрах бухгалтерского учета;

7) необоснованное исправление в учетных регистрах;

8) отсутствие ранее имевших место учетных регистров (результат небрежности или умышленного уничтожения).

5.2 Исследование материалов оперативного учета и неофициальных документов

Кроме записей бухгалтерского учета эксперт-бухгалтер не должен игнорировать записи оперативного учета, так как они обладают одинаковой доказательной значимостью. Данные оперативного учета расшифровывают и дополняют данные бухгалтерского учета, поэтому эксперт-бухгалтер может пользоваться ими как подсобными материалами.

Материалы оперативного учета и неофициальные документы можно разделить на четыре группы:

1) документы, не используемые непосредственно в бухгалтерском учете, но установленные соответствующими инструкциями и постановлениями (кассовая лента, чеки).

Такие документы иногда хранятся небрежно, поэтому часть их может быть утеряна или изъята. При этом эксперт-бухгалтер только констатирует

Витебский государственный технологический университет

расхождения сумм, существующие в этих документах и в документах бухгалтерского учета, но выводы не делает;

2) документы, произвольно установленные должностными и материально-ответственными лицами.

На основании этих документов невозможно установить размер материального ущерба либо определить материально-ответственное лицо, но они помогают объяснить факты, которые выявлены на основании официальных документов и записей в учётных регистрах;

3) регистры оперативного учета, дополняющие и расшифровывающие данные бухгалтерского учета или имеющие самостоятельное значение.

Например, карточки складского учета, когда применяется сальдовый метод или способ учета материала. Сальдовый метод учёта иногда ведется с нарушениями и данные складского и бухгалтерского учета не всегда сверяются;

4) неофициальные записи должностных и материально-ответственных лиц.

Если записи, составленные материально-ответственными лицами, соответствуют требованиям бухгалтерского учета, то эксперт-бухгалтер может их использовать при составлении выводов.

5.3 Исследование актов документальной ревизии

Эксперт бухгалтер при получении акта документальной ревизии должен знать следующее:

1) акт проведенной документальной ревизии не может заменить документацию, на основании которой он составлен;

2) если ревизия была проведена до процесса расследования, то в акте приводится материал, который не будет являться предметом судебно - бухгалтерской экспертизы по рассмотренному делу;

3) акт ревизии, составленный по требованию следственных органов, должен содержать материалы, необходимые для производства судебно-бухгалтерской экспертизы.

Правила исследования актов документальной ревизии:

1) эксперт-бухгалтер сопоставляет фактический материал, приведенный в акте ревизии, с приложенной соответствующей документацией;

2) эксперт-бухгалтер не должен дублировать работу ревизора;

3) выявив существенные недостатки либо при невозможности ответить на поставленные вопросы, эксперт-бухгалтер должен сообщить об этом судебно-следственным органам и составить акт;

4) если материалы ревизии имеют неясность или вызывают возражение у эксперта-бухгалтера, то рекомендуется допросить ревизора;

5) если выводы ревизора в акте противоречат выводам эксперта-бухгалтера, то в заключении эксперт-бухгалтер указывает причины расхождения.

Витебский государственный технологический университет

5.4 Исследование заключений экспертов в различных областях знаний и другие материалы дела

Заключения эксперта в различных областях знаний могут быть положены в основу заключения эксперта-бухгалтера. При этом эксперт-бухгалтер проверяет достоверность цифровых данных, так как иногда специалисты обосновывают свое заключение с неправильными методами и данными.

Например, эксперт-технолог при проведении технологической экспертизы может неправильно подсчитать расход ткани, взяв для расчёта только изготовленную продукцию без учета незавершенного производства. Это приведет к тому, что эксперт-бухгалтер выявит завышенную сумму материального ущерба.

Если эксперт-бухгалтер установил ошибку в данных эксперта другой области знаний, он сообщает об этом следователю, который назначает дополнительную или повторную экспертизу и предъявляет эксперту-бухгалтеру впоследствии новое заключение эксперта другой области знаний.

Исследование показаний обвиняемых и свидетелей, зафиксированных в протоколах допросов

Показание обвиняемых и свидетелей исследуется в том случае, если они непосредственно связаны с документацией, на основании которой оформлены исследуемые хозяйственные операции.

В показании может сообщаться о времени, месте, объеме совершаемых финансово хозяйственных операций, обстоятельствах, подтверждающих или опровергающих документ. Это дает возможность эксперту-бухгалтеру расширить круг исследуемых материалов, однако он не вправе оценивать их при обосновании собственных выводов.

Случаи, при которых эксперт-бухгалтер может сделать ссылку на показание обвиняемых и свидетелей:

1) если необходимо обратить внимание суда и следователя на возникшие противоречия между показаниями обвиняемых и свидетелей с документально обоснованными выводами эксперта-бухгалтера;

2) если судебно-следственные органы считают необходимым проверить, подтверждаются ли документально показания обвиняемых и свидетелей (при этом перед экспертом-бухгалтером ставится соответствующий вопрос);

3) обвиняемые и свидетели оспаривают документально оформленные операции и настаивают на зачете документов, уменьшающих суммы недостач и злоупотреблений.

Показаниями обвиняемых и свидетелей в некоторых случаях могут быть установлены следующие факты:

1) обстоятельства составления и заполнения соответствующих документов и их целевое назначение;

2) сведения о том, куда и при каких обстоятельствах документы представлены и откуда изъяты;

Витебский государственный технологический университет

3) сведения о том, где, кем и в каком размере получены денежные средства или ТМЦ по тому или иному документу;

4) этапы прохождения и обработки документов и произведенные на их основе расчеты.

Таким образом, в некоторых случаях показания обвиняемых используется как вспомогательные материалы для выдачи заключения.

Контрольные вопросы для самопроверки

1. Классификация подложных документов
2. Перечень нарушений, которые встречаются в документах бухгалтерского оформления
3. Классификация неофициальных документов
4. Правила исследования актов документальной ревизии
5. Случаи, при которых эксперт-бухгалтер может сделать ссылку на показания обвиняемых и свидетелей

ТЕМА 6. МЕТОДИКА ИССЛЕДОВАНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПРИ ПРОИЗВОДСТВЕ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

6.1 Исследование операций с денежными средствами в кассе
6.2 Исследование операций по счетам в банке
6.3 Исследование операций с материальными ценностями
6.4 Исследование операций с основными средствами
6.5 Исследование состояния бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля

6.1 Исследование операций с денежными средствами в кассе

Методика исследования экспертом-бухгалтером кассовых операций зависит от способа злоупотреблений с наличными денежными средствами:

1) неоприходование или частичное оприходование денежных средств, полученных из банка по чеку;

2) оприходование и списание денежных средств без оправдательных документов, по подложным документам в больших размерах, чем следует по документам;

3) повторное списание денежных средств по одним и тем же оправдательным документам.

Документы, которыми эксперт-бухгалтер должен располагать при исследовании материалов уголовных дел, связанных с установлением излишков или недостач денежных средств в кассе организации:

1) акты инвентаризации кассовой наличности за период, в котором по данным следствия или суда образовалась или могла образоваться недостача;

2) кассовая книга за этот же период;

Витебский государственный технологический университет

3) отчеты кассира с учетными остатками кассовой наличности, выведенными на дату проведения инвентаризации, и приложенными к ним первичными документами;

4) отчеты кассира с приложенными к ним первичными документами за те периоды (даты), в которых ревизией установлены неоприходование или несвоевременное оприходование денежных средств, а также необоснованное и несвоевременное их списание по кассе;

5) накопительные ведомости по кассовым операциям;

6) документы, которые подтверждают получение неоприходованных или несвоевременно оприходованных денежных средств кассиром (выписка банка, квитанции к приходным кассовым ордерам, требования-накладные на отпуск ТМЦ за наличный расчет);

7) журналы регистрации приходных и расходных кассовых документов;

8) чеки и корешки чеков;

9) протоколы допросов кассира, главного бухгалтера, членов инвентаризационной комиссии, бухгалтера, ведущего учет кассовых операций по вопросам учета денежных средств и качества проведения инвентаризации по кассе.

При исследовании операций, отражающих движение денежных средств в кассе, эксперт-бухгалтер, прежде всего, осуществляет общую проверку оборотов по кассе за исследуемый период. При этом проверяются следующие *документы:*

− накопительные ведомости по кассовым операциям;

− кассовые отчеты;

− кассовая книга.

Общая проверка состоит *из 3 этапов:*

1 этап. На первом этапе эксперт-бухгалтер проверяет соответствие записей в кассовом отчете с записями в кассовой книге, которые должны быть тождественными.Расхождения могут быть выявлены в следующих случаях:

− кассир исправил допущенную ранее ошибку в кассовом отчете, но не исправил в кассовой книге;

− если кассир совершил злоупотребление, представил искаженный кассовый отчет и не внес изменения в кассовую книгу;

− если бухгалтер организации, проверяя кассовый отчет, внес в него исправления и не проследил за внесением исправлений в кассовую книгу.

При обнаружении таких расхождений эксперт-бухгалтер устанавливает причины их возникновения.

2 этап. На втором этапе эксперт-бухгалтер проверяет соответствие оборотов по кассовым отчетам и в накопительной ведомости.

При проверке оборотов особое внимание следует обращать на сторнировочные записи, так как зачастую их используют для сокрытия разного рода нарушений и злоупотреблений. Обоснованность сторнировочных записей исследуется путем изучения документов, которые служат основанием для этих записей.

Витебский государственный технологический университет

При установлении несоответствия оборотов в накопительной ведомости и кассовых отчетов, выявляются проводки, в которых допущены неправильные записи и производится исследование первичных документов, которые послужили основанием для их составления.

При этом, сопоставляя первичные учётные документы с кассовыми отчётами, эксперт-бухгалтер устанавливает:

− правильность оприходования денежных средств;

− правильность списания денежных средств;

− правильность отнесения расходов на соответствующие счета.

3 этап. На третьем этапе эксперт-бухгалтер осуществляет проверку первичных документов по форме и по существу отраженных в них хозяйственных операций при условии, если:

− документ содержит внешние признаки недоброкачественности;

− в деле имеются указания, что к кассовым отчетам приложены подложенные документы.

При этом эксперт-бухгалтер по документам устанавливает, совершалась ли хозяйственная операция в действительности и каком объеме и при необходимости проверяет правильность арифметических подсчётов в кассовых документах.

Виды злоупотреблений с наличными денежными средствами и способы их проверки:

1. Оприходование и списание денежных средств по подложным документам.

Если эксперту-бухгалтеру представлен фальсифицированный документ (это должно быть установлено экспертом криминалистом), то эксперт-бухгалтер должен проверить, является ли этот документ подложным и по содержанию. Для этого применяют встречную проверку хозяйственных операций, оформленных подложным документом с другими хозяйственными операциями, оформленными бесспорно верными документами.

Оприходование фактически не поступивших наличных денежных средств в кассу.

Данное злоупотребление применяется с целью вуалирования источника действительного поступления денежных средств и их последующего изъятия.

Подобные злоупотребления эксперт-бухгалтер выявляет путем сверки взаимных расчетов данной организации с теми организациями, которыми были внесены наличные денежные средства. В случае, если плательщиками являются частные лица, проверка расчетов с ними может быть осуществлена посредством допроса этих лиц следователем и оформления протокола допроса.

2. Бездокументное списание денег по кассе.

Такое злоупотребление применяется в основном при хищениях небольших сумм в течение длительного времени. При этом обычно отсутствуют документы, на основании которых составляет сводимый документ, прилагаемый к кассовому ордеру.

Витебский государственный технологический университет

Такие злоупотребления эксперт-бухгалтер выявляет тщательной проверкой наличия и обоснованности всех документов, приложенных к расходному кассовому ордеру (например, счета на текущие расходы, которые отражены в сводном документе, но в действительности не производились).

3. Полное или частичное неоприходование по кассе наличных денежных средств, полученных из банка или от отдельных лиц заразные услуги (плата за общежитие).

Размер недостач в данном случае эксперт-бухгалтер устанавливает путем сопоставления записей о поступлении денежных средств:

– из банка – с данными выписок и корешков чеков о получении наличных денежных средств;

– от отдельных лиц – с документами, служащими основанием для получения и удержания денежных средств.

В случае несовпадения оприходованных сумм с суммами, фактически внесенными плательщиками, эксперту-бухгалтеру необходимо проанализировать все экземпляры документов, включая и те, которые находятся на руках у плательщиков.

6.2 Исследование операций по счетам в банке

Злоупотребления, совершаемые при оформлении операций по бюджетным, текущим и другим счетам, обычно направлены на изъятие денег. Наиболее распространенным способом является перечисление денежных средств организациям или частным лицам с последующим их изъятием.

Документы, необходимые эксперту-бухгалтеру для исследования операций по счетам в банке:

1) выписки банка с приложенными к ним первичными документами (платежные требования, платежные поручения, счета-фактуры);

2) чеки и корешки чеков;

3) накопительные ведомости по движению средств на бюджетных или текущих счетах;

4) накопительные ведомости по движению средств на текущих счетах внебюджетных средств;

5) накопительные ведомости по кассовым операциям;

6) другие документы.

Этапы исследования операций по бюджетным и текущим счетам:

I этап: *Эксперт-бухгалтер исследует полноту и достоверность выписок банка.*

Полноту выписок банка эксперт-бухгалтер устанавливает проверкой дат их заполнения, правильности переносимых постраничных итогов. При отсутствии части выписок необходимо получить в банке заверенные их копии.

Достоверность выписок эксперт-бухгалтер определяет по внешним признакам: по полноте заполняемых реквизитов, по подписям, штампам и

Витебский государственный технологический университет

печатям банка. Однако следует иметь в виду, что эксперт-бухгалтер не устанавливает подлогов штампов, подписей, печатей.

По выпискам, имеющим подчистки и не подтвержденные банком исправления, производится встречная проверка.

II этап: *Эксперт-бухгалтер сопоставляет обороты накопительных ведомостей по движению денежных средств на бюджетных или текущих счетах с суммированными за месяц оборотами по выписке банка, на основании которых эти ведомости заполнены.*

При несовпадении оборотов за месяц по счету и по выписке банка эксперт-бухгалтер приступает к исследованию приложенных к выписке первичных документов, в результате которого устанавливает:

1) правильно ли проставлена корреспонденция счетов каждой операции в выписке банка;

2) правильно ли произведена по каждой выписке банка группировка оборотов по счетам;

3) правильно ли внесены суммы по выписке банка в накопительную ведомость.

III этап: *Эксперт-бухгалтер проверяет равенство сумм по счету 50 «Касса» и соответствующих сумм по выпискам банка.*

IV этап: *После проверки выписок банка и сверки их с записями в накопительных ведомостях эксперт-бухгалтер исследует записи в накопительных ведомостях, которые непосредственно не вытекают из операций, отраженных в выписках.*

К таким операциям относятся сторнировочные и восстановительные записи, которые проверяют путём анализа содержания документов, являющихся основанием для этих записей.

В результате поэтапного исследования операций по счетам эксперт-бухгалтер выявляет следующие факты:

− расхождения между записями по кассе сданных в банк денежных средств и отражением этих операций в выписках банка;

− расхождения между записями в выписках банка с суммами выданных наличных денежных средств и записями той же операции по кассе, а также с записями в корешках чеков;

− факты необоснованного перечисления денежных средств со счетов в банке и иные отклонения от существующего порядка ведения операций на счетах в банке.

6.3 Исследование операций с материальными ценностями

Основные задачи эксперта-бухгалтера при исследовании операций с материальными ценностями:

1) проверка документальной обоснованности и правильности отражения в учёте поступления и расхода сырья и материалов;

Витебский государственный технологический университет

2) определение по материалам инвентаризации размера недостачи либо излишков материальных ценностей;

3) установление размера материального ущерба, причиненного организации.

Этапы проверки операций с материальными ценностями:

I этап: Проверка поступления материальных ценностей.

Последовательность проверки:

1) *проверяется полнота оприходования материальных ценностей.*

Несоответствия в записях сорта, количества, цены материалов, неверные ссылки на счета и платежные требования поставщиков могут свидетельствовать о сокрытии злоупотреблений, допущенных при доставке и приёмке материальных ценностей.

Поэтому эксперт-бухгалтер в хронологическом порядке сопоставляет содержание счетов, платежных требований с записями в приходных ордерах, приемных актах, карточках складского учета и других документах.

2) проверяется оприходование излишков сырья и материалов, выявленных при приёмке материальных ценностей, а также возмещение ущерба от обнаруженных недостач, выявленных при приёмке материальных ценностей.

Недостачи материалов, возникшие в результате злоупотреблений, иногда скрывают путем предъявления претензий поставщикам на «недополученные» материальные ценности. Такие претензии обычно отклоняются поставщиками как необоснованные, но время, затраченное на рассмотрение претензий, позволяет виновным лицам скрыть злоупотребления.

Поэтому эксперт-бухгалтер должен учитывать результаты рассмотрения исков в хозяйственном суде, проверять достоверность предъявленных документов, сличать даты в первичных документах поставщиков и транспортных организаций.

3) устанавливается полнота оприходования, соблюдение сроков и правил приемки грузов.

Эксперт-бухгалтер сопоставляет выданные и использованные доверенности с приходными ордерами и приемными актами.

4) проверяется правильность и своевременность оформления неотфактурованных поставок.

Неправильное оформление неотфактурованных поставок используется для создания неучтенных излишков материальных ценностей с целью их последующего хищения.

Поэтому эксперт-бухгалтер исследует акты, составленные на материалы, которые поступили без документов, сверяет их со счетами-фактурами поставщиков, выясняет причины расхождений и проверяет их отражение в бухгалтерском учете.

II этап: Проверка расходования (отпуска) материальных ценностей.

Объекты исследования:

− первичные документы сопоставляются с записями в учетных регистрах и бухгалтерской отчетности;

Витебский государственный технологический университет

− дополнительно используются акты ревизии, заключения экспертов-технологов, показатели оперативно-технического учета.

Последовательность проверки:

1) исследуются расходные документы на отпуск материальных ценностей в производство.

Эксперт-бухгалтер проверяет правильность оформления расходных документов, а также правильность расчетов, производимых в них.

При этом эксперт-бухгалтер устанавливает:

− соблюдаются ли лимиты отпуска материалов в производство;

− разрешалась ли замена одного вида материалов другим;

− не было ли случаев реализации материальных ценностей на сторону.

2) исследуется правильность расхода сырья на производство.

Эксперт-бухгалтер сопоставляет учетные с плановыми нормами и устанавливает отклонения и их причины, а также проверяет соответствие расхода материальных ценностей выпуску изделий, на производство которых они списаны.

3) исследуются документы, которыми оформляют списание недостающих, испорченных и бракованных материалов.

4) исследуются документы, связанные с реализацией материальных ценностей.

При этом эксперт-бухгалтер устанавливает:

− не скрыты ли в записях по сч. «Доходы и расходы по текущей деятельности» необоснованно списанные недостачи;

− поступили ли на расчетный счет либо в кассу денежные средства за проданные материалы.

III этап: Проверка данных инвентаризации материальных ценностей.

Объекты исследования:

− протоколы инвентаризационной комиссии;

− инвентарные описи;

− сличительные ведомости;

− оборотные ведомости и другие документы.

Последовательность поверки:

1) устанавливается характер расхождений между учетными данными об остатках материальных ценностей на дату инвентаризации и результатами проверки фактического их наличия;

2) происходит знакомство с письменными объяснениями материально-ответственных лиц о причинах излишков, недостач и потерь;

3) устанавливается, на какие счета отнесены результаты инвентаризации;

4) проверяют обоснованность зачета пересортицы, а также обоснованность списания материалов в пределах норм естественной убыли;

5) устанавливается правильность исчисления материального ущерба;

Витебский государственный технологический университет

6) отражаются суммы, взысканные и подлежащие взысканию с виновных лиц и неправильно списанные на издержки производства в заключении эксперта-бухгалтера.

6.4 Исследование операций с основными средствами

Методика исследования операций с основными средствами зависит от способов допущенных злоупотреблений.

Основные способы злоупотреблений:

1) неправильная оценка основных средств;

2) неоприходование основных средств;

3) неоприходование материалов, полученных от ликвидации основных средств;

4) неправильное списание основных средств;

5) замена дорогостоящих основных средств более дешевыми;

6) недостачи и излишки основных средств.

Последовательность проверки:

I этап − Проверка правильности оценки основных средств

Правильность оценки основных средств эксперт-бухгалтер проверяет по первичным документам и калькуляционным расчетам.

Эксперт-бухгалтер, проверяя изменение оценки основных средств, должен учитывать, что стоимость основных средств может меняться только в следующих случаях:

− переоборудование, модернизация, реконструкция основных средств;

− обнаружение ошибки в определении первоначальной стоимости.

Если требуются специальные инженерные знания, то эксперт-бухгалтер ходатайствует о назначении технической экспертизы.

II этап − Проверка оприходования основных средств

Эксперт-бухгалтер исследует акты документальной ревизии, а также первичные документы и учетные регистры, отражающие операции по оплате приобретенных основных средств, их оприходованию и выбытию.

Эксперт-бухгалтер осуществляет взаимное сличение первичных документов и учетных регистров и устанавливает, правильно ли оформлены первичные документы, содержат ли они все необходимые реквизиты, нет ли арифметических ошибок и подчисток, и соответствуют ли данным учетных регистров.

В случае частичного неоприходования основных средств эксперт-бухгалтер прибегает к встречной проверке документов по движению основных средств.

Примеры частичного неоприходования основных средств:

1) при оприходовании автомашины в учетный регистр не записывают комплект запасных частей и инструментов, относящихся к ней;

Витебский государственный технологический университет

2) при оприходовании оптических приборов (фотоаппараты, микроскопы) не указывают сменной оптики, которая является неотъемлемой частью основного средства.

III этап − проверка оприходования материалов, полученных от ликвидации основных средств

1) привлекается эксперт соответствующей отрасли для определения наименования и количества материальных ценностей, которые могут быть получены при ликвидации основных средств;

2) основываясь на заключении привлеченного эксперта, эксперт-бухгалтер сопоставляет наименование материалов и их количество с данными бухгалтерского учета;

3) эксперт-бухгалтер определяет стоимость неоприходованных материалов и размер причиненного ущерба.

IV этап − проверка правильности списания основных средств.

Эксперт-бухгалтер проверяет:

1) наличие соответствующих актов, утвержденных вышестоящей организацией, а при списании автотранспортных средств также разрешение Госавтоинспекции;

2) способы использования списанных объектов основных средств (передача основных средств другим организациям и др.).

V этап − проверка наличия замены дорогостоящих основных средств более дешевыми.

Данные нарушения совершаются, когда записи в учетных регистрах не имеют достаточной детализации, а в аналитическом учете отсутствуют характеристики объектов основных средств. При этом эксперт-бухгалтер:

1) выявляет замену основных средств на основании первичных документов, карточек аналитического учета основных средств и на основании инвентарных ведомостей;

2) пользуясь прейскурантами, определяет разницу в стоимости объектов основных средств с учетом их амортизации;

3) определяет размер причиненного материального ущерба;

4) при невозможности самостоятельно установить факт замены привлекает экспертов соответствующей отрасли.

VI этап − проверка недостач и излишков основных средств.

1) эксперт-бухгалтер проверяет, был ли соблюден предусмотренный инструкцией порядок проведения инвентаризации, правильно ли оформлены инвентаризационные материалы, обоснованы ли результаты сличения учетных и фактических данных об остатках ценностей;

2) при подтверждении факта недостачи основных средств эксперт-бухгалтер определяет размер причиненного материального ущерба.

При исчислении размера ущерба эксперт руководствуется данными о фактических затратах на приобретение и сооружение основных средств и данными об их амортизации.

Витебский государственный технологический университет

3) в своём заключении эксперт обязан привести расчет по исчислению размера ущерба, указать фамилии должностных лиц, материально ответственных лиц за ценности, операций по которым явились предметом расследования;

4) в тех случаях, когда по документам время нахождения в эксплуатации недостающих основных средств определить невозможно, и, следовательно, невозможно определить их остаточную стоимость, эксперт-бухгалтер указывает в заключении наименование, количество и инвентарную стоимость основных средств, не определяя сумму ущерба.

6.5 Исследование состояния бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля

Исследование состояния бухгалтерского учета и контроля состоит в установлении:

1) соответствия постановки бухгалтерского учета теоретическим основам отраслевым особенностям и предъявляемым требованиям;

2) соблюдения основных положений и ведомственных инструкций по организации документооборота, ведению аналитического и синтетического учета, бухгалтерской отчетности и организации контроля на исследуемом участке.

Этапы исследования состояния бухгалтерского учета и контроля:

1) исследование и оценка первичных документов;

2) исследование и оценка записей в учетных регистрах;

3) анализ и оценка бухгалтерской отчетности.

1 этап − Исследование и оценка первичных документов

Исследование первичных документов эксперт-бухгалтер проводит, руководствуясь положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете, что позволяет ему установить и обосновать наличие недостатков и нарушений в учете, способствующих совершению злоупотреблений.

По предоставленным материалам эксперт-бухгалтер знакомится с организацией (учреждением) и организацией документооборота.

В процессе исследования могут быть выявлены следующие нарушения:

− составление документов не по установленной форме, не заполнение обязательных реквизитов либо взаимное несоответствие отдельных реквизитов;

− отсутствие распоряжения на оформление операций, либо отсутствие исполнительного документа при наличии распорядительного документа;

− отсутствие при документах необходимых приложений, либо наличие расхождений в данных основного документа и приложений к нему;

− расхождение в содержании нескольких экземпляров одного и того же документа:

− наличие всякого рода подчисток, помарок, неоговоренных исправлений, а также подписи лиц, не имеющих на это права;

Витебский государственный технологический университет

− составление сводных документов, накопительных, группировочных, сличительных и других ведомостей, необоснованных первичными документами;

− составление бухгалтерских записей с нарушением типовой корреспонденции счетов, а также исправительных проводок без документального обоснования;

− несвоевременное составление бухгалтерских записей, не относящихся к данному отчетному периоду.

При выявлении указанных нарушений эксперт-бухгалтер анализирует содержание отраженных в документах хозяйственных операций.

Экспертная оценка документов по форме и по существу отраженных в них операций позволяет:

− определить состояние бухгалтерского учета;

− выявить факты небрежности в работе отдельных должностных лиц;

− при определенных обстоятельствах может служить доказательством должностных преступлений.

При автоматизированной обработке учетных данных в первичных документах необходимо дополнительно проверить правильность проставления кодов.

2 этап − Исследование и оценка записей в учетных регистрах.

В процессе такого исследования эксперт-бухгалтер устанавливает:

1) отсутствие аналитического учета по балансовым счетам, по которым ведение его обязательно;

2) открытие и ведение счетов не предусмотренным счетным планом;

3) отсутствие необходимых записей в книгах и карточках аналитического учета, мемориальных ордерах, оборотных ведомостях, Главной книги и несогласованность записей по однородным хозяйственным операциям в разных учетных регистрах;

4) наличие в учетных регистрах записей, которые не обоснованы первичными документами, а также неправильные, неполные и искаженные хозяйственные операции;

5) наличие кредитового сальдо по активным счетам и дебетового сальдо по пассивным счетам, а также необоснованное свертывание сальдо активно-пассивных счетов (например: счета 76);

6) наличие в регистрах аналитического учета невыясненных сумм и прочих нерасшифрованных расходов;

7) наличие в регистрах необоснованных и неоговоренных исправлений;

8) неправильные подсчеты итогов и перенос их со страницы на страницу;

9) отсутствие некоторых, имеющихся ранее регистров.

Исследование правильности и своевременности записей в учетных регистрах определяется путем сопоставления содержаний данных учетных регистров с бухгалтерскими записями и первичными документами.

3 этап − Анализ и оценка бухгалтерской отчетности.

При исследовании бухгалтерской отчетности выявляется следующее:

Витебский государственный технологический университет

− полнота отражения в бухгалтерском учете всех хозяйственных и финансовых операций, совершенных в отчетном периоде;

− соответствие данных синтетического учета данным аналитического учета;

− своевременность и полнота проведений инвентаризации статей баланса и отражении её результатов в учете.

При установлении нарушений объемов, форм и сроков составления и представления бухгалтерской отчетности эксперт-бухгалтер должен сделать ссылку на соответствующий НПА.

Реальность отчетных показателей проверяется путем сопоставления их содержания с записями в учетных регистрах. Правильность оценки статей баланса эксперт-бухгалтер устанавливает по данным текущего учета и материалам инвентаризации ТМЦ, денежных средств и расчетов.

Эксперту-бухгалтеру также необходимо проверить согласованность однородных показателей в различных отчетных формах.

Отражение результатов исследования состояния бухгалтеров и контроля в заключение эксперта

Отражение результатов в заключении эксперта зависит от того, был ли поставлен об этом следователем или судом специальный вопрос:

1. Если такой вопрос был поставлен, то эксперт, проводя исследование отвечает на вопрос и в заключении делает обоснованные выводы о состоянии бухгалтерского учета и контроля организации.

2. Если такой вопрос не был поставлен, то эксперт всё равно затрагивает данный вопрос при исследовании обоснованности материального ущерба и выяснение его размера.

Во всех случаях обнаружения недостатков в бухгалтерском учете и контроле эксперт-бухгалтер обязан:

– обосновать свои выводы документальными данными, ссылками на соответствующие нормативно-правовые акты, регламентирующие постановку бухгалтерского учета;

– дать оценку выявленным недостаткам и показать в заключении, в какой мере они способствуют совершению злоупотреблений;

– разработать рекомендации по устранению выявленных нарушений и недостатков в бухгалтерском учете и контроле.

Контрольные вопросы для самопроверки

1. Способы злоупотреблений с денежными средствами.
2. Перечень документов при исследовании материалов, связанных с установлением излишков или недостач денежных средств в кассе, операций на расчетном счете, материально-производственными запасами, основными средствами.
3. Этапы проверки документов.
4. Виды злоупотреблений с денежными средствами.
5. Этапы исследования состояния бухгалтерского учета и контроля.

Витебский государственный технологический университет

ТЕМА 7. ЗАКЛЮЧЕНИЕ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ И ЕГО РЕАЛИЗАЦИЯ

Заключение эксперта-бухгалтера – это процессуальный документ, который удостоверяет факт и ход проведенного исследования бухгалтерской документации и информации, которая содержится в ней, а также других документов, связанных с хозяйственными процессами субъекта хозяйственной деятельности, допустившего то или иное правонарушение. В заключении эксперт делает выводы по поставленным перед ним вопросам. Заключение эксперта состоит из трех частей:

− вступительной,

− исследовательской,

− результативной и приложений.

Во вступительной части заключения, эксперт указывает мату и место его составления, свои фамилию, имя, отчество, образование, специальность, стаж работы по специальности, ученую степень и ученое звание, занимаемую должность, основание для проведения экспертизы, удостоверяет своей подписью отметку о том, что он предупрежден об ответственности, установленной ст. 133 УПК Республики Беларусь, и об уголовной ответственности, установленной ст. ст. 401, 402 УК Республики Беларусь, за отказ или уклонение от исполнения без уважительных причин, возложенных на него обязанностей или за дачу заведомо ложного заключения. Также должны быть указаны лица, присутствовавшие (если такое было) при проведении экспертизы, и их пояснения; время поступления материалов на экспертизу, ее начала и окончания, перерывы (если были) и их причины; материалы дела, документы (первичные, учетные, отчетные); обстоятельства дела (кратко), материалы, на основании которых возбуждено уголовное дело; время и период совершения правонарушения в хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования; размер причиненного ущерба; материально ответственное или должностное лицо; мотивы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы. Во вступительной части также указываются вопросы, поставленные на разрешение экспертизы, в формулировке, изложенной следователем (дознавателем).

В исследовательской части заключения, эксперт-бухгалтер описывает процесс исследования по каждому вопросу, поставленному на разрешение, объекты экспертного исследования, информационное обеспечение, методику исследования, построение необходимых для бухгалтерского исследования моделей по каждому конкретному вопросу. В процессе судебно-бухгалтерского исследования используются математические модели, описывающие характеристики исследуемых явлений (объектов) в формах числовых значений (формул), формально-логических (блок-схем), графических (диаграмм) изображений, а также в виде таблиц, матриц. Эксперт создает модель механизма формирования учетного процесса и способов искажения учетной информации, используя метод анализа, базирующийся на сопоставлении

Витебский государственный технологический университет

имитационных моделей с эталонными учетными системами и операциями. В исследовательской части эксперт указывает реальный материальный ущерб, причиненный правонарушением, а не упущенную выгоду.

В результативной части заключения эксперт-бухгалтер на каждый поставленный вопрос для разрешения дает конкретный ответ (да или нет). В случае, если исследование не подтвердило выводов проведенной ревизии, эксперт указывает причины расхождения, ссылаясь на другие доказательства. Также в результативной части даются конкретные предложения, направленные на предупреждение экономических правонарушений.

Приложения являются самостоятельной частью заключения. Эксперт в ходе проведения экспертизы составляет ведомости, таблицы, схемы, диаграммы, графики, которые детализируют выводы экспертизы и конкретизируют однозначность выводов, сделанных экспертом-бухгалтером по поставленным перед ним вопросам. Каждое приложение имеет хронологическую нумерацию в пределах исследуемого вопроса, подписывается экспертом-бухгалтером, скрепляется печатью экспертного учреждения и является составной частью экспертного заключения.

В случаях, когда вопросы, поставленные на разрешение эксперта, выходят за пределы его компетенции или когда представленные материалы недостаточны для дачи соответствующего заключения, он составляет акт (сообщение) о невозможности сделать заключение судебно-бухгалтерской экспертизы. Акт аналогичен заключению, то есть структура его выдерживается, но вместо изложения исследования поставленных вопросов дается обоснование (со ссылками на материалы дела, указанием страниц) невозможности дать заключение.

Основаниями для вывода о невозможности выдачи заключения могут быть:

− вопросы, поставленные экспертом – бухгалтером для рассмотрения, выходят за пределы специальных познаний;

− материал, полученный экспертом-бухгалтером для производства судебно-бухгалтерской экспертизы недостаточный для выдачи заключения и устранить эту проблему невозможно;

− современный уровень методик и методов исследования не позволяет однозначно решить вопрос;

− нет научно разработанной методики решения поставленного вопроса;

− выявленные признаки противоречивы и недостаточны для решения вопроса по существу.

Случаи, при которых недостаточность предъявленных эксперту-бухгалтеру материалов служит основой для отказа от выдачи заключения:

− если эксперту-бухгалтеру предоставлены не все имеющиеся в деле и относящиеся к предмету исследования материалы;

− если эксперту-бухгалтеру предоставлены материалы, но их недостаточно для исследования;

Витебский государственный технологический университет

− если эксперту-бухгалтеру отказано в удовлетворении ходатайства о предоставлении дополнительных материалов;

− если ходатайство о предоставлении дополнительного материала удовлетворено, но вновь предоставленные материалы не соответствуют требованию пригодности и полноты.

Контрольные вопросы для самопроверки

1. Содержание заключения эксперта-бухгалтера.
2. Основания о невозможности выдачи заключения эксперта бухгалтера.
3. Основания для отказа о выдаче заключения эксперта-бухгалтера.

ТЕМА 8. ОЦЕНКА ЗАКЛЮЧЕНИЯ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫМИ ОРГАНАМИ

Получив заключение, следователь должен оценить его по следующим направлениям.

1.Оценка допустимости заключения эксперта. Устанавливается, соблюден ли процессуальный порядок назначения и проведения экспертизы. Следователь обязан ознакомить обвиняемого с постановлением о назначении экспертизы, разъяснить ему его права и составить об этом протокол, подписываемый следователем и обвиняемым. После окончания экспертизы обвиняемый должен быть ознакомлен с заключением эксперта.

При оценке материалов экспертизы так же необходимо проверить, не подлежит ли эксперт отводу (его компетентность и заинтересованность в исходе дела).

Заключение должно быть правильно оформлено и содержать все необходимые реквизиты.

2. Оценка допустимости объектов, исследованных экспертом. При такой оценке проверяется законность способа их получения.

К процессуальным требованиям в оценке качества заключения эксперта относится использование в экспертных исследованиях доброкачественных документов. Эксперт не несет ответственность за фальсификацию документов, нов его обязанности входит проверка доброкачественности документов в пределах своей профессиональной компетенции.

3.Определение достоверности (обоснованности) заключения эксперта. В ходе такого анализа необходимо установить:

− насколько надежна применяемая экспертом методика;

− достаточно ли предоставлено эксперту материалов для исследования;

− все ли предоставленные материалы эксперт исследовал;

− насколько вывод эксперта подтверждается проведенными исследованиями.

Витебский государственный технологический университет

К заключению прилагаются различные таблицы и расчеты, составленные экспертом. Некоторые приложения составляются для детализации и расшифровки отдельных выводов.

4.Определение правильности заключения эксперта. Производится путем сопоставления заключения с другими собранными по делу доказательствами. В случае необоснованности заключения или сомнений в его правильности, может быть назначена повторная экспертиза, поручаемая другому эксперту.

5.Определения доказательственного значения заключения эксперта. Следователь может не согласится с заключением судебной экспертизы. Но свое несогласие он должен мотивировать в обвинительном заключении или в постановлении о прекращении уголовного дела. При этом следователю необходимо указать на расхождение между заключением эксперта и другими материалами дела с указанием причины этих расхождений.

Если следователь согласился с выводами повторной экспертизы, в деле необходимо сохранить заключение эксперта и по первичной экспертизе, поскольку окончательную оценку всех собранных по делу доказательств дакт суд.

ТЕМА 9. РОЛЬ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ В ПРЕДУПРЕЖДЕНИИ СОВЕРШЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ

9.1 Профилактическая деятельность эксперта-бухгалтера

При производстве судебно-бухгалтерской экспертизы устанавливаются не только факты, связанные с недостачей и излишками товарно-материальных ценностей и денежных средств, но и :

- механизм их образования;
- способы покрытий злоупотреблений в учете и отчетности;
- недостатки контрольно-ревизионной работы;
- нарушения правил бухгалтерского учета, способствующих совершению экономических правонарушений;

Цель экспертной профилактики – максимальное содействие в осуществлении мероприятий по защите от различных посягательств на имущество организации всех форм собственности.

Эксперт-бухгалтер рекомендуя определенные мероприятия по совершенствованию бухгалтерского учета и контроля за товарно-материальными ценностями организации преследует цель исключить хищения не только в данной организации, но и в аналогичных организациях.

Рекомендации эксперта должны быть:

− логическим следствием проведенных им в процессе экспертизы исследований;

− быть целенаправленными и научно-обоснованными;

− быть целесообразными и экономически целесообразными.

Витебский государственный технологический университет

Используя методы и специальные приемы судебно-бухгалтерской экспертизы, необходимую нормативно-правовую базу эксперт-бухгалтер должен получить максимальную информацию профилактического характера.

Например: анализируя документацию, эксперт-бухгалтер должен установить:

– некачественное, формальное проведение инвентаризации и неправильное отражение её результатов в учете;

– приписки фактического наличия товарно-материальных ценностей в инвентарных описях;

– полное или частичное оприходование товарно-материальных ценностей или выручки от их реализации;

– необоснованность списания различных потерь и естественной убыли;

– несоблюдения порядка начисления и выплаты заработной платы;

– несоблюдение кассовой и финансовой дисциплины.

Профилактическая работа эксперта-бухгалтера осуществляется в двух формах: процессуальной и не процессуальной. При осуществлении профилактической работы в процессуальной форме фактические данные об обстоятельствах, способствующих осуществлению хищений и разработанные экспертом профилактические меры по его устранению, отражаются в экспертном заключении в форме ответа на соответствующие вопросы.

Примеры вопросов профилактического характера:

− Соответствует ли организация учета и контроля сохранности материальных ценностей и денежных средств;

− Какие должностные лица были обязаны обеспечить соблюдение правил бухучета, нарушение которых могло способствовать образованию недостач.

Непроцессуальный характер имеет экспертная работа по обобщению экспертной и ревизионной практики для выявления наиболее типичных обстоятельств, способствующих совершению экономических правонарушений и разработки профилактических мероприятий по их устранению.

Такие обобщения имеют возможность рассмотреть круг вопросов, мотивированно проанализировать обстоятельства, которые привели к правонарушениям.

В экспертном учреждении ведется систематический контроль за эффективностью профилактических рекомендаций. Изучаются копии представлений, частичных определений и ответы субъектов предпринимательской деятельности о мерах, принятых для устранения причин(условий), которые способствовали злоупотреблению в бухгалтерской отчетности.

В целях совершения научных основ и методов экспертной профилактической деятельности, формы ее организации и осуществления проводятся специальные научные исследования.

Витебский государственный технологический университет

Контрольные вопросы для самопроверки

1. Цель экспертной профилактики.
2. Характер рекомендаций эксперта-бухгалтера в части профилактической работы.

Витебский государственный технологический университет

ЛИТЕРАТУРА

1. Атанесян, Г. А. Судебная бухгалтерия / Г. А. Атанесян, С. П. Голубятников : учебник. – Москва : Юрид.лит., 1998.

2. Голубятникова, С. П. Судебная бухгалтерия: учебник / под ред. С.П. Голубятникова. – Москва : Юрид.лит., 1998.

3. Дубровин, В. А. Использование экономического анализа при расследовании преступлений / В. А. Дубровин, С. П. Голубятников. – Москва : Юрид. лит., 1981.

4. Хмельницкий, В. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учебник / В. А. Хмельницкий. – Минск : БГЭУ, 2005. – 207 с.

5. Уголовно-процессуальный кодекс Республики Беларусь.

6. Указ Президента Республики Беларусь 22 апреля 2013 г. № 202 «Об образовании Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь.

7. Закон Республики Беларусь от 15 июля 2015 г. № 293-З «О Государственном комитете судебных экспертиз Республики Беларусь».

Витебский государственный технологический университет

Учебное издание

Пакшина Татьяна Павловна
Соловьева Анастасия Владимировна

Судебно-бухгалтерская экспертиза

Конспект лекций

Редактор *Е. Ю. Дулебо*
Технический редактор *А. В. Соловьева*
Корректор *Н. В. Медведева*
Компьютерная верстка *Н. С. Васильева*

Подписано к печати _____. Формат _____. Усл. печ. листов ____.
Уч.-изд. листов _____. Тираж _____ экз. Заказ № ___.

Учреждение образования «Витебский государственный технологический университет» 210035, г. Витебск, Московский пр., 72.
Отпечатано на ризографе учреждения образования «Витебский государственный технологический университет».
Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя, распространителя печатных изделий № 1/172 от 12 февраля 2014 г.

Витебский государственный технологический университет