

UDC 33

## Forensic Audit Major Objectives

Natalya A. Derzhavina

Sochi State University, Russia  
Sovetskaya street 26a, Sochi city, Krasnodar Krai, 354000  
PhD (economic), associate professor

**Abstract:** The article discloses objectives of forensic audit as the procedural law institute (constitutional, civil, arbitration, criminal and administrative), providing justice delivery.

**Keywords:** Accounting examination; research; objectives.

Как и всякая бухгалтерская экспертиза, судебно-бухгалтерская экспертиза есть специальное исследование данных бухгалтерского учета. Но не всякое исследование данных бухгалтерского учета может быть названо судебно-бухгалтерской экспертизой. Судебно-бухгалтерскую экспертизу можно определить как одну из разновидностей бухгалтерских экспертиз, обладающую особыми признаками, описанными в процессуальном законе.

Сам термин «судебно-бухгалтерская экспертиза» означает, что имеется в виду не любая экспертиза, а используемая в судебном процессе (конституционном, гражданском, арбитражном, уголовном, административном). Характерной чертой судебного процесса является достаточно жесткая процессуальная форма как способ его существования.

Процессуальная форма есть совокупность норм процессуального права, регулирующая порядок осуществления правосудия по судебным делам, порядок совершения процессуальных действий каждым из его субъектов в строго определенной последовательности. В процессе возможно только то, что урегулировано нормами процессуального права, и только в той форме, которую предусматривают нормы права. Фактические действия в процессе невозможны, они не влекут юридических последствий.

Следовательно, судебно-бухгалтерская экспертиза в суде осуществляется постольку, поскольку она регламентируется нормами процессуального права. Именно совокупность последних является необходимой предпосылкой возникновения правовых отношений по поводу судебно-бухгалтерской экспертизы в процессе, а, следовательно, — и конкретных действий определенных субъектов процесса, связанных с назначением и проведением судебно-бухгалтерской экспертизы, использованием ее результатов для доказательственных целей.

Поэтому вполне заслуживает внимания утверждение, что судебно-бухгалтерской экспертиза — это институт процессуального права, который (как и всякий правовой институт) представляет собой законодательно обособленную совокупность закономерно связанных однородных и однопорядковых по сфере действия норм процессуального права (конституционного, гражданского, арбитражного, уголовного или административного), обеспечивающих законченное регулирование группы процессуальных отношений, направленных (в конечном итоге) на осуществление правосудия.

Таким образом, судебно-бухгалтерской экспертиза не существует вне процессуальной формы, нарушение любой процессуальной нормы при назначении, проведении экспертизы, оценке заключения судебного эксперта-бухгалтера

истребляет доказательственную значимость заключения (независимо от его содержания).

Организационно судебно-бухгалтерская экспертиза возникла в Ленинграде в 1952 г. в виде Филиала Бюро Государственной Бухгалтерской экспертизы при Ленгорфинотделе.

В советской практике по уголовным делам о хозяйственных преступлениях назначались судебно-бухгалтерские экспертизы, предметом которых была проверка документального подтверждения актов ревизий сохранности социалистической собственности. При этом ревизии сохранности социалистической собственности проводились с тех же позиций документального подтверждения бухгалтерского учета и отчетности, что и судебно-бухгалтерская экспертиза.

Приверженность следствия, прокуратуры и суда, а также правоохранительных органов к судебно-бухгалтерской экспертизе, сохраняется и в настоящее время.

С середины 1990-х гг. в России резко увеличился спрос на судебно-бухгалтерские экспертизы. Этот рост связан прежде всего с развитием рыночных отношений, повлекших за собой увеличение конфликтных ситуаций в рамках экономической деятельности.

Судебно-бухгалтерская экспертиза представляет собой экономическое исследование конфликтных ситуаций в хозяйственной деятельности организации по данным бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, которые стали объектами расследования правоохранительных органов, и относительно которых эксперт-бухгалтер дает заключение по вопросам, поставленным на его разрешение следователем, прокурором или судом.

Судебно-бухгалтерская экспертиза является важной процессуальной формой применения бухгалтерских познаний в судопроизводстве, в результате чего в распоряжении следствия и суда оказывается новая информация, имеющая доказательственное значение, которая не может быть получена другими средствами.

Проведенный анализ практики судопроизводства в РФ, показал, что с помощью судебно-бухгалтерской экспертизы решается широкий спектр задач:

- исследование фактических данных, связанных с недостатчей, либо излишками товарно-материальных ценностей и денежных средств;
- исследование правильности документального оформления операций приема, хранения, товарно-материальных ценностей и денежных средств;
- исследование соответствия отражения в бухгалтерских документах хозяйственно-финансовых операций требованиям бухгалтерского учета и отчетности и действующим нормативным актам;
- исследование документальной обоснованности оприходования, отпуска и списания материалов, готовой продукции, денежных средств, размеров и стоимости неучтенной продукции, определяемых с учетом заключений технологов, товароведов, других специалистов и иных материалов дела;
- исследование круга лиц, за которыми по документальным данным в период образования недостачи либо излишков числились товарно-материальные ценности или денежные средства, а также лиц, обязанных обеспечить выполнение требований бухгалтерского учета и контроля, несоблюдение которых установлено в процессе производства экспертизы.
- а так же можно устанавливается финансовый результат взаимоотношений разных фирм: кто, кому, за что и сколько должен;
- выяснять прибыльность как отдельных сделок, так и предприятия в целом;
- устанавливать действия приведшие к банкротству фирмы;

- проверка и установление факта и размера недостачи или излишков товарно-материальных ценностей, денежных средств, а также времени и места возникновения недостачи. Определяя период и место образования недостачи или излишков, эксперт-бухгалтер может определить и материально-ответственное лицо за ценности на данном предприятии, что имеет большое значение для правильного разрешения уголовного или гражданского дела;

- проверка и определение размера материального ущерба, причиненного должностными и иными лицами в результате совершенных нарушений и злоупотреблений. Обычно злоупотребления на предприятиях приводят к материальному ущербу, выражающемуся в потере средств, в неполных взносах платежей в бюджет и т.п. Размер материального ущерба, его характер, организацию или лица, которыми он причинен, эксперт-бухгалтер устанавливает путем исследования отдельных хозяйственных операций;

- проверка документальной обоснованности списания сырья, материалов, готовой продукции и товаров. При этом может быть выявлено списание на производство сырья и материалов, в действительности похищенных со складов. Эксперт-бухгалтер определит это путем исследований технологи и операций производства (хранения, реализации), в случае отпуска готовой продукции не по назначению, указанному в документах поставщика, анализа документов у получателя;

- определение случаев нарушения финансовой дисциплины, по существу которых эксперт может дать заключение. К ним относятся: перерасход фонда заработной платы и сметных ассигнований, неправильное использование банковских ссуд, неправильное исчисление налогов, нарушения кассовой дисциплины и т.п.;

- проверка и определение факта совершения хозяйственной операции, не получившей должного отражения в данных бухгалтерского учета. Так, экспертом-бухгалтером может быть установлен отпуск со склада товарно-материальных ценностей в большем количестве, чем указано в накладной;

- определение и анализ недостатков в системе бухгалтерского учета и отчетности. В ряде случаев обвиняемые материально ответственные лица дают объяснения о том, что инкриминируемые им недостачи товарно-материальных ценностей или денежных средств нереальны и образовались в результате ошибок в учете. Эксперт-бухгалтер должен проверить эти объяснения и установить действительные размеры недостач, с одной стороны, и состояние бухгалтерского учета — с другой. Так как нарушения правил бухгалтерского учета и отчетности нередко способствуют совершению злоупотреблений и вуалированию их последствий, то выявление подобных нарушений — одна из важнейших задач эксперта-бухгалтера;

- определение правильности (или ошибочности) методики проведения документальной ревизии и выявление недостатков при осуществлении предварительного, текущего и последующего финансового контроля.

На практике встречаются случаи постановки перед судебным экспертом-бухгалтером вопросов, выходящих за пределы его компетенции. Их можно разбить на две основные группы: 1) юридические вопросы, которые может решить только следователь (суд), например, подтверждает ли экспертиза выводы ревизии о сумме похищенных денежных средств; 2) вопросы неюридические, но и не относящиеся к бухгалтерскому учету.

Правильная постановка вопросов зависит от предмета и задач бухгалтерской экспертизы и компетенции эксперта. В свою очередь, результаты работы эксперта-

бухгалтера во многом определяются поставленными вопросами. Поэтому их необходимо рассмотреть подробно.

Конкретное формулирование вопросов зависит от материалов рассматриваемого дела, и поэтому правильно будет говорить лишь об общей характеристике вопросов, которые можно оставить перед экспертом бухгалтером.

Следует иметь в виду, что приводится характеристика наиболее распространенных вопросов, но перед судебным экспертом-бухгалтером могут ставиться другие вопросы, выходящие за пределы этих общих характеристик, но они не должны выходить за пределы компетенции эксперта-бухгалтера.

Судья, прокурор, следователь вправе ставить перед судебным экспертом-бухгалтером следующие нижеприведенные вопросы.

Первая группа вопросов, относится к определению суммы и периодов образования недостачи и излишков денежных средств или товароматериальных ценностей, к расшифровке ее, а также к установлению по данным бухгалтерского учета материально ответственных лиц.

Иногда эксперт-бухгалтер может расшифровать недостачу, используя чисто бухгалтерские данные. Он в состоянии указать в каких размерах она складывается из денежных средств, тары, материальных ценностей и к каким конкретно операциям относится. Нередко эксперт может установить, что недостача образовалась в более ранний период, чем обнаружена, что очень важно для расследования. При этом он обычно прибегает к приемам восстановления количественного учета или контрольного сличения [1].

Недостачи и излишки устанавливаются путем проведения ревизии. Нередко эксперту-бухгалтеру приходится проверять правильность установленной суммы недостачи по материалам ревизии. При этом он проверяет не только правильность подсчетов, произведенных ревизором, но и соблюдение им соответствующих правил проведения ревизии.

Для решения вопросов относительно факта образования недостачи или излишков эксперту предоставляются документы, отражающие возложение материальной ответственности на отдельное лицо, движение материальных ценностей и их наличие на определенный период времени. Например, применительно к строительной организации: акт ревизии с объяснениями проверяемых лиц, приказы о зачислении на должности с материальной ответственностью, договоры администрации с материально ответственными лицами, материальные отчеты с приложениями в виде приходных и расходных документов, М-29, КС-2, КС-3, инвентаризационные ведомости, журналы производства работ, журналы по счетам «Основное производство», «Материалы», «Общехозяйственные расходы», «Общепроизводственные расходы» и другие документы.

Вторая группа вопросов касается определения экспертом причин образования недостачи, например нарушения порядка учета, неправильное оприходование или списание в расход, либо естественная убыль, сверх нормативные потери в процессе хранения, необоснованная пересортица, изъятие материальных ценностей.

Третья группа вопросов касается причин образования излишков, например таких как неоприходование материальных ценностей, списание в расход невыбывших ценностей, необоснованная пересортица.

Следующая группа вопросов касается правильности произведения зачета недостачи (например, за счет пересортицы материальных ценностей).

Эксперт-бухгалтер может решать вопрос о правильности зачета недостачи излишками на основе нормативных актов, регламентирующих такой зачет.

При затруднении с оценкой свойств подвергшихся пересортице, обусловившей недостачу и излишки эксперту-бухгалтеру может потребоваться экспертное

заклучение о сопоставимости свойств объектов возможного зачета, данное лицом, сведущим в соответствующей области знания – производстве, строительстве, товароведении и др.

Эксперт-бухгалтер может разрешать вопрос о определении материально ответственным за данную недостачу.

В этом случае надлежит подчеркнуть, что не следует смешивать суждения эксперта по вопросу о том, кто принял подотчет имущество и кто является материально ответственным лицом за установленную недостачу, с решением следователем вопроса о том, кто должен быть привлечен к уголовной ответственности за преступление в результате которого образовалась недостача.

Так же могут ставиться на разрешение вопросы связанные с проверкой правильности отказа бухгалтерии или ревизора в принятии документов, представленных материально ответственным лицом.

По многим данным бухгалтерия, а если проводилась ревизия, – ревизор отказываются принимать документы, представленные материально ответственным лицом. Эксперт-бухгалтер на основе анализа документов и соблюдения правил бухгалтерского учета может дать заключение о правильности или неправильности отказа в принятии документов.

В рамках гражданского, арбитражного или уголовного дела может возникнуть необходимость в установлении суммы ущерба, причиненного действиями определенных лиц.

Вокруг этого вопроса ведется широкая полемика. В частности, входит ли в компетенцию эксперта-бухгалтера установление суммы ущерба. «Материальный ущерб как отражение неблагоприятных изменений в хозяйственных средствах предприятия, наступивших в результате преступления – категория материальная. В связи с этим, он как последствие волевой деятельности, связанной с материальными средствами, находит отражение в бухгалтерском учете предприятия в виде позитивных или негативных следов. Те и другие могут быть обнаружены и исследованы экспертом на основе специальных познаний с использованием методик, разработанных именно в этих целях. Задача эксперта в данном случае состоит в том, чтобы найти объективный метод получения достоверных знаний о факте – материальном ущербе, получить эти знания в установленном законом порядке и довести их до следователя. Его же задача – критично оценить полученное доказательство в совокупности с другими фактическими данными о материальном ущербе и на их основе сделать вывод о наличии либо отсутствии преступного деяния и его квалификации» [2].

Этот вопрос редко становится перед экспертом-бухгалтером как единственный, самостоятельный. Обычно такой вопрос является завершающим после серии других, относящихся к отдельным обстоятельствам дела вопросов. Определяемый в процессе экспертизы материальный ущерб складывается главным образом из устанавливаемых экспертом-бухгалтером стоимости недостачи, созданных незаконным образом излишков (выпуска неучтенной продукции, например), а также необоснованного увеличения объема выполненных работ, последних отражение в документах.

В судебной и следственной практике имеются факты постановки перед экспертом вопросов, относящихся к проверке правильности постановки бухгалтерского учета, определенных хозяйственных операций в данной организации, достоверности этого учета.

Обычно необходимость постановки подобных вопросов возникает в результате заявлений материально ответственных лиц о том, что числящаяся за ними недостача является результатом плохого состояния бухгалтерского учета, который ведется с

нарушением установленных форм и правил. Следователь может поставить их и по собственной инициативе, при наличии отдельных сигналов о неправильном ведении бухгалтерского учета. Так как существует множество бухгалтерских операций, то и количество вопросов множество. Важно установить каким требованиям какого нормативного акта по бухгалтерскому учету не соответствует данное оформление хозяйственных операций.

На разрешение эксперта-бухгалтера могут ставиться вопросы, связанные с постановкой перед экспертом-бухгалтером заданий по производству сложных расчетов, основанных на заключении экспертов других специальностей, показаниях свидетелей и других материалах следственного дела о суммах, излишне полученных с потребителей, о количестве и стоимости выпущенной неучтенной продукции и т.п.

Заключение эксперта-бухгалтера по таким вопросам отличается от других заключений тем, что наряду с данными бухгалтерского учета основой здесь служат и иные материалы дела. В таком заключении подробно должно быть показано, на каких именно материалах дела оно основано (например, заключениях экспертов, показаниях свидетелей, обвиняемых).

Экспертом бухгалтером могут разрешаться вопросы, направленные на сопоставление официальных данных бухгалтерского учета о деятельности того или иного должностного лица с различными неофициальными цифровыми записями, обнаруженными следователем. Например: «Соответствуют ли какие-либо бухгалтерские операции, выполненные данным должностным лицом, требованиям бухгалтерского учета и если нет, каким нормативным актам они противоречат?».

Заключение эксперта-бухгалтера по таким вопросам помогает следователю ориентироваться в материалах дела, также использовать для разоблачения хищений оказавшиеся в его распоряжении неофициальные записи, обычно являющиеся вещественными доказательствами.

Для того, что бы следователю, прокурору, судье выявить, собрать и правильно понять материалы бухгалтерского учета, имеющие значение для дела, ставятся на разрешение эксперта вопросы о наличии расхождения между сопоставляемыми документами, в каких организациях, какие встреченные документы и учетные записи можно использовать для сопоставления с проверяемыми документами и т.п.

При постановке подобных вопросов преследуется цель использовать бухгалтерские знания для проверки, были ли совершены в действительности операции, отраженные в документах, независимо от того, насколько правильно формально оформлены эти документы.

Эта группа вопросов отличается от предыдущих тем, что заключение эксперта в данном случае лишь указывает на источник выявления определенных документов, путь обнаружения важных для следователя учетных записей, с помощью которых возможно разрешать вопросы по существу дела [3]. Назначение бухгалтерской экспертизы по этой группе вопросов напоминает непроцессуальные консультации эксперта-бухгалтера. Следователь, прокурор, судья выбирает ту или иную форму в зависимости от конкретных обстоятельств дела. В частности, подобные вопросы рекомендуется разрешать путем получения экспертного заключения в случаях, когда при рассмотрении дела в суде могут возникнуть сомнения в том, достаточно ли полно следователь исследовал то или иное обстоятельство, использовал ли он все возможности данных бухгалтерского учета.

Следующая группа вопросов связана с выяснением значения нарушений, допущенных счетным работником.

Перед экспертом-бухгалтером нельзя ставить задание установить причастность определенного лица к хищениям или злоупотреблениям. Такие выводы делает

только следователь (суд) на основании материалов дела, в том числе заключения эксперта-бухгалтера.

Подобное заключение эксперт-бухгалтер может дать при ответе на такие вопросы: своевременно и правильно ли по счетам разнесены первичные документы; правильно ли учтены результаты инвентаризации; обоснованно ли в соответствии с типовой корреспонденцией счетов проводились бухгалтерские проводки; правильно ли списаны товарно-материальные ценности по различным актам; правильно ли учитываются при расчетах с поставщиками акты о недостатке или порче поступающих от них на склад товароматериальных ценностей; создавали ли допущенные в бухгалтерском учете неправильности возможность злоупотреблений для должностных лиц и каких именно (по должности); находятся ли в определенной связи между собой выявленные нарушения и неправильности в бухгалтерском учете; к деятельности каких лиц (по должности) относится искаженное отражение в учете определенных хозяйственных операций.

Рассматриваемые вопросы несколько отличаются от предыдущих, и, отвечая на них (и им подобные), эксперт подходит к оценке действий тех или иных работников в рамках своей компетенции.

Подобные заключения эксперта-бухгалтера помогают следователю правильно оценить действия счетных работников, сделавших неправильные учетные записи, что объективно способствовало злоупотреблениям.

Говоря о подобных заключениях эксперта-бухгалтера, следует еще раз подчеркнуть недопустимость попыток ставить перед экспертами-бухгалтерами вопросы, относящиеся к субъективной стороне преступления, которые должен решать следователь.

Перед экспертом-бухгалтером могут ставиться так же вопросы, направленные на выяснение обстоятельств, способствующих преступлению, и разработку мер по их устранению.

Необходимость выяснения подобных вопросов вытекает из требования уголовно-процессуального закона (ст. 68 УПК РФ). «Проведенный анализ судебно-следственного и экспертного материала по различным видам финансово-хозяйственных преступлений, объектов преступного посягательства, поступивших из всех звеньев правоохранительных органов, позволяет классифицировать и сгруппировать вопросы профилактического характера, по которым могут быть даны ответы экспертами» [4]. Эту классификацию можно представить в следующем виде:

- вопросы происхождения причины возникновения определенных фактов, установленных следствием (судом), по которым эксперт может вынести заключение на основе специальных знаний;
- вопросы причинной связи фактов, могут быть исследованы конкретные причины, повлекшие за собой или облегчившие экономического правонарушения;
- вопросы выявления новых фактов, которые становятся известными лишь в процессе проведения экспертизы не были известны следствию и суду;
- вопросы, связанные с последствиями действий или бездействия; эксперт устанавливает, к каким последствиям может привести несоблюдение правил Положения о бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в РФ и др.

Вопросы, связанные с проверкой выводов ревизоров, ставятся перед экспертами-бухгалтерами часто. При этом нередко допускаются ошибки, из которых наиболее распространенной является постановка вопросов в общей форме, например, подтверждаются ли экспертом выводы ревизий. При такой постановке вопроса эксперт вынужден повторять всю работу ревизора. Поэтому перед экспертом следует ставить конкретные вопросы, связанные с определенными положениями, выдвинутыми ревизором. При этом нужно иметь ввиду изложенное о характере

вопросов, в которые ставятся на разрешение эксперта-бухгалтера.

Специфическими, относящимися только к материалам ревизии, могут быть вопросы о правильности – с позиции бухгалтерского учета – методов проведения ревизии и о том, все ли приемы анализа учетных данных, которые дают возможность наиболее полного исследования, вытекающие из заданий, поставленных перед ревизией, использованы ревизором. «При установлении экспертом-бухгалтером неполноты проведенной ревизии назначается дополнительная ревизия, а при установлении ее методической несостоятельности или неправильности, необоснованности сделанных выводов – повторная ревизия» [5].

**Заключение:** Автором в настоящей статье установлено, что судебно-бухгалтерская экспертиза является важной процессуальной формой применения бухгалтерских познаний в судопроизводстве, в результате чего в распоряжении следствия и суда оказывается новая информация, имеющая доказательственное значение, которая не может быть получена другими средствами.

Проведенный автором анализ практики судопроизводства в РФ, показал, что с помощью судебно-бухгалтерской экспертизы решается широкий спектр задач.

**Примечания:**

1. Справочник следователя: Практическая криминалистика. Подготовка и назначение судебных экспертиз / Под ред. А.А. Селиванова. М., 1992.

2. Федотов В. Определение размера ущерба судебно-бухгалтерской экспертизой // Советская юстиция. 1988. № 18. С. 22–27.

3. Справочник следователя. Практическое пособие. М., 1990.

4. Гаджиев Н., Гаджикасумов С. Использование специальных познаний аудитора в судебно-следственной практике // Российская юстиция. 1997. №5. С. 20.

5. Лапин Е. Ревизия аудитора по уголовным делам // Законность. 1998. № 9. С. 10.

УДК 33

### **Основные задачи судебно-бухгалтерской экспертизы**

Наталья Александровна Державина

Сочинский государственный университет, Россия

354000, Россия, г. Сочи, ул. Советская 26 а

Кандидат экономических наук, доцент

**Аннотация:** Статья раскрывает задачи судебно-бухгалтерской экспертизы, как института процессуального права (конституционного, гражданского, арбитражного, уголовного или административного), обеспечивающего осуществление правосудия.

**Ключевые слова:** бухгалтерская экспертиза; исследование; задачи.