МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ

ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ

«ДОНСКОЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»

В.В. Лесняк

КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ ПО ДИСЦИПЛИНЕ

«СУДЕБНАЯ ЭКОНОМИЧЕСКАЯ

ЭКСПЕРТИЗА»

Ростов-на-Дону

ДГТУ

2021

**1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ СУДЕБНОЙ**

**ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ**

**1.1. Понятие и сущность судебной экономической экспертизы**

Экспертиза (от лат. *ехpertus* – опытный, сведущий) предполагает исследование и решение опытными специалистами вопросов, требующих специальных знаний в области науки, техники, экономики, искусства или других отраслей знаний с целью профессиональной оценки степени соответствия исследуемого объекта тем или иным заданным характеристикам. Экспертиза может проводиться в различных государственных органах, ведомственных учреждениях и негосударственных организациях в зависимости от предмета и назначения экспертизы. При этом во всех случаях, когда говорят об экспертизе, то имеют в виду исследование, проводимое сведущим лицом (экспертом) для ответа на вопросы, требующие специальных (научных, опытных, профессиональных) познаний.

Постановка решаемых экспертами вопросов определяется потребностями практики государственных органов, коммерческих и некоммерческих организаций, должностных лиц, а также интересами граждан. Чаще всего такие вопросы относятся к областям науки, техники, искусства и ремесла.

Экспертиза представляет собой прикладное исследование конкретного объекта в целях достижения не собственно научного, а прикладного знания. Характерной особенностью такого исследования является применение особых, специализированных методик, отвечающих требованию проверяемости. Поэтому любая экспертиза имеет свой определенный регламент, порядок осуществления, предопределяемый спецификой предмета экспертизы и сферой применения специальных знаний. Экспертиза может иметь исследуемым предметом обстоятельства и элементы различных сфер практической деятельности, для профессиональной оценки которых необходимы специальные знания.

Судебная экспертиза отличается от несудебной тем, что порядок ее назначения и производства, а также использования полученных при этом результатов регламентирован процессуальным законодательством. Законодательные акты специально определяют основания и условия назначения судебной экспертизы. В соответствующем законе устанавливается принцип оценки и использования заключения эксперта как доказательства по делу, а также четко определены права и обязанности участников конституционного, уголовного, гражданского, арбитражного, налогового и административного процессов при проведении судебных экспертиз.

Важно отметить, что *судебная экспертиза* – единственное следственное действие, подготовительный и заключительный этапы которого осуществляют работники правоохранительных органов, а этап самого исследования – эксперт (рис. 1.1). Судебную экспертизу можно определить как одну из разновидностей экспертизы, обладающую особыми свойственными ей признаками, описанными в процессуальном законодательстве. Как и всякая иная экспертиза, судебная экспертиза есть специальное исследование. Но не всякое исследование может быть названо судебной экспертизой.

Назначение экспертизы

**Этапы производства судебной экспертизы**

Производство экспертизы и дача экспертом

заключения

Оценка заключения эксперта и деятельность следователя (дознавателя) после получения заключения

Рис. 1.1. Этапы производства судебной экспертизы

При исследовании признаков судебной экспертизы выделяют следующие основные признаки:

– использование экспертом специальных знаний, процессуальную форму назначения судебной экспертизы, процессуальную самостоятельность и индивидуальную ответственность судебного эксперта, непосредственное исследование объектов экспертизы, объективное и всестороннее проведение судебной экспертизы, процессуальное оформление результатов экспертизы;

– использование специальных знаний, проведение исследования с целью установления обстоятельств, имеющих значение для дела, специального субъекта экспертизы, определенную процессуальную форму производства, оформление результатов в специальном процессуальном документе – заключении эксперта;

– субъект, объекты исследования, исследование как процесс применения специальных знаний в целях обнаружения доказательств.

Термин «судебная 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.

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

Поэтому судебная экспертиза определяется как институт процессуального права, который представляет собой законодательно обособленную совокупность закономерно связанных однородных по сфере действия норм процессуального права (конституционного, гражданского, арбитражного, уголовного или административного), обеспечивающих законченное регулирование группы процессуальных отношений, направленных на осуществление правосудия. Таким образом, судебная экспертиза не существует вне процессуальной формы, т.е. нельзя получить заключение эксперта как судебное доказательство, а нарушение любой процессуальной нормы при назначении, проведении экспертизы, оценке заключения эксперта истребляет доказательственную значимость заключения независимо от его содержания.

Как следствие, заключение эксперта как самостоятельный вид судебного доказательства, который может быть результатом только судебной экспертизы, т.е. такой экспертизы, которая была назначена и проведена после возбуждения судебного дела в строгом соответствии с нормами процессуального права.

Основной задачей судебно-экспертной деятельности является установление обстоятельств, подлежащих доказыванию по поручению судов, судей, органов дознания, производящих дознания, следователей и прокуроров посредством организации и производства судебной экспертизы. Судебная экспертиза назначается вышеуказанными органами и лицами и состоит в проведении судебно-экспертных исследований объектов на основе специальных знаний в области науки, техники, искусства или ремесла и даче экспертом заключения по поставленным вопросам.

Основным юридическим фактом, обусловливающим возникновение всей системы процессуальных отношений по поводу экспертизы в процессе, является определение суда о назначении экспертизы либо постановление лица, производящего дознание, следователя, прокурора, которые выносятся с соблюдением процессуальных требований. Решение о назначении экспертизы следователь (суд) принимает при наличии соответствующего основания, т.е. в случае, когда необходимы специальные познания.

На основании судебного определения (постановления) между судом (следователем) и экспертом складываются процессуальные отношения по проведению судебной экспертизы. Их содержание составляют, с одной стороны, действия суда (следователя), с другой стороны, действия эксперта:

– действия по определению и привлечению сведущего лица в качестве эксперта (или по определению экспертного учреждения);

– требование о проведении специального исследования и определение экспертных задач (опосредуются в определении (постановлении) о назначении экспертизы);

– контроль за законностью производства экспертизы, истребование заключения эксперта, его оценка, определение доказательственной силы (опосредуются обычно в судебном решении).

При этом суд вправе вызвать эксперта в судебное заседание для разъяснения заключения, а также для допроса.

Эксперт, связанный правоотношениями с судом (следователем), тоже совершает действия в пределах своих процессуальных обязанностей и прав, в том числе:

– знакомится с материалами дела, относящимися к предмету экспертизы;

– заявляет ходатайства о представлении ему дополнительных материалов, необходимых для дачи заключения;

– с разрешения лица, производящего дознание, следователя, прокурора или суда присутствует при производстве допросов и других следственных и судебных действий и задает допрашиваемым вопросы, относящиеся к предмету экспертизы.

Судебная экспертиза всегда назначается судом (следователем) и проводится особым субъектом – экспертом, который приобретает процессуальный статус в силу юридического факта – определения суда (постановления следователя) о назначении судебной экспертизы. При этом *сущность экспертизы* можно определить как проведение сведущим лицом (экспертом) специального исследования.

В этой связи судебной экспертизой является применение специальных знаний не в любой форме, а только в *форме исследования*. Поэтому участие специалиста в процессе для оказания помощи суду в совершении процессуального действия нельзя назвать экспертизой. Результаты такой специальной деятельности никакого доказательственного значения не имеют. Исследование предполагает получение таких новых фактических данных, которые до этого суду не были известны и которые иным способом (например, показаниями свидетелей) установить нельзя. Таким образом, экспертиза направлена на выявление именно фактических данных, которые способны подтвердить (или опровергнуть) факты, имеющие юридическое значение.

*Сущность судебной экспертизы* проявляется через ее основные признаки, которые отражают природу специальных познаний эксперта, отличают один род (вид) экспертизы от других и выступают трехмерным основанием ее классификации:

1) предмет;

2) объекты;

3) методики экспертного исследования.

Эти признаки должны рассматриваться в совокупности, поскольку ни один из них, взятый в отдельности, не позволяет понять сущность экспертизы, а также отделить один ее род (вид) от другого. Именно поэтому судебные экспертизы классифицируют с учетом совокупности трех названных признаков. Каждый род (вид) судебной экспертизы имеет свой предмет, т.е. своеобразные фактические данные (факты, обстоятельства), установленные путем исследования материалов дела. Всякая экспертиза назначается и проводится для установления фактов:

– предмет криминалистической экспертизы составляют преимущественно факты отождествления лиц, предметов, веществ, животных по следам-отображениям;

– предмет судебно-медицинской экспертизы – факты, послужившие причиной насильственной смерти, и многие другие, связанные с исследованием медико-биологических свойств лица, трупа, выделений человеческого организма;

– предмет судебно-экономической экспертизы – факты правонарушений в сфере экономики, размер материального ущерба и т.д.

Предмет экспертизы – ее существенный признак, которым определяются природа и источники познания эксперта любой специальности. Специальные познания эксперта необходимы для всестороннего изучения обстоятельств дела. Такие обстоятельства (факты) эксперт устанавливает в соответствии с заданием следователя, суда. Вот почему, говоря о предмете экспертизы, часто указывают на вопросы, которые решаются экспертом только определенной специальности. При этом область специальных познаний эксперта определяется свойствами изучаемых объектов и системой методов, которые используются для успешного решения поставленных перед экспертами вопросов.

Объекты экспертизы представляют собой закрепленные в материалах дела и предусмотренные процессуальным законодательством источники информации. В их числе главная роль принадлежит вещественным доказательствам, вещной обстановке места происшествия, образцам для сравнительного экспертного исследования. Объекты экспертизы часто не совпадают с предметами – вещественными доказательствами. Одни и те же предметы – вещественные доказательства – могут быть объектами исследования экспертов разных специальностей, нескольких родов судебной экспертизы. Но каждый раз такие вещественные доказательства изучаются специально для решения вопросов, относящихся к предмету данного рода и вида судебной экспертизы, из них извлекается посредством специальных исследований своеобразная информация. В зависимости от предмета экспертизы каждым из экспертов изучается особая информация, и применяются специфические методики исследования.

Выбор и применение того или иного метода зависят от предмета и объекта экспертизы. Также разрабатываются специальные системы методов – методики экспертного исследования. Определяемость методик предметом и объектами экспертизы указывает на их взаимосвязь: уяснив предмет и объект экспертизы, можно формировать методику исследования, и в итоге понять сущность судебной экспертизы.

Содержание методик исследования должно рассматриваться как существенный признак каждого рода, вида, разновидности судебной экспертизы. Системное представление о признаках судебной экспертизы может быть получено исходя из характеристики ее родовых и видовых особенностей.

**1.2. Классификация и задачи судебной экономической экспертизы**

В системе судебной экспертизы с учетом следственно-судебной и экспертной практики выделяют различные уровни:

– классы (типы), которые делятся на роды;

– роды, в рамках которых выделяют виды судебной экспертизы;

– виды, дифференцируемые на разновидности (или группы).

Руководствуясь приведенной субординацией и трехмерным основанием классификации (предмет, объект, методика исследования в рамках экспертизы), можно указать следующие классы судебных экспертиз (рис. 1.2):

Судебно-медицинские и психофизиологические экспертизы

Криминалистические экспертизы

Судебные инженерно-транспортные

экспертизы

Судебно-медицинские

Судебно-токсикологические

Судебно-психиатрические

Судебно-почерковедческие

Судебно-технические

Судебно-автодорожные

Судебные воздушно-транспортные

Классы судебных экспертиз

Судебно-экономические

экспертизы

Судебно-бухгалтерские

Финансово-кредитные

Комплексные (комиссионные) экономические экспертизы

Судебно-технические

экспертизы

Строительно-технические

Пожарно-технические

Судебно-трассологические

Судебно-железнодорожные

Налоговые

Судебно-экологические экспертизы

Рис. 1.2. Классы судебных экспертиз

– *судебно-медицинские и психофизиологические экспертизы,* среди которых в качестве родовых выступают собственно судебно-медицинские, в том числе судебно-токсикологические, судебно-психиатрические, а также пограничные с ними судебно-психологические экспертизы;

– *криминалистические экспертизы:* судебно-почерковедческие, судебно-технические экспертизы документов, судебно-трассологические, судебно-баллистические, судебно-портретные, а также экспертизы материалов, веществ и изделий из них;

– *судебные инженерно-транспортные экспертизы,* из которых можно выделить судебно-автодорожные, воднотранспортные, воздушно-транспортные, железнодорожные;

– *судебно-экономические экспертизы,* среди которых наиболее распространенными являются судебно-бухгалтерские, финансово-кредитные, налоговые и комплексные (комиссионные) экономические экспертизы;

– *судебно-технические экспертизы,* в ряду которых можно выделить экспертизы по технике безопасности в различных отраслях промышленного и сельскохозяйственного производства, строительно-технические (в том числе проектно-технические), пожарно-технические, исследования взрывов и пожаров в промышленных цехах, на определенных технологических циклах;

– *судебно-экологические экспертизы,* связанные с охраной природы и окружающей среды. В следственно-судебной практике такие исследования пока единичны и осуществляются комплексно специалистами санитарно-эпидемиологических станций, учреждений по охране леса, вод в сотрудничестве с учеными в области экологии.

Приведенная общая схема далеко не исчерпывающе дифференцирует экспертизы, тем более по их родам и видам. Но она облегчает нахождение места для проводимых в данное время в экспертных учреждениях судебных экспертиз и может оказаться полезной при организации их проведения.

Родовые признаки характеризуют суть экспертизы как исследования, и в этом смысле они присущи любой экспертизе – судебной и несудебной). Термин «судебная» выступает атрибутом экспертизы, ее дополнительным свойством, обусловленным особой социальной сферой применения и потому обусловливающим ее особую правовую форму. Данный атрибут предопределяет видовые признаки экспертизы как правового явления. Разработки в области классификации судебных экспертиз представляют собой необходимое условие эффективного использования специальных знаний в борьбе с преступлениями в различных сферах.

В законодательстве не содержится определения понятия специальных знаний. Нет единого мнения о содержании этого понятия и в специальной литературе. Поэтому при определении понятия специальных экономических знаний необходимо исходить из общих теоретических понятий специальных знаний и системы экономической науки, которая является базой экономических знаний, а также потребностей следственной и судебной практики.

Экономическая наука включает в себя отрасли знания, изучающие специфическую сторону производственных отношений в определенной области или сфере общественного производства или обмена и потребления. Экономическая наука исследует процессы, происходящие в экономическом организме общества в целом, отраслях хозяйствования и отдельных организациях в частности. Предмет экономической науки составляют закономерности и формы функционирования и развития производства, обмена и потребления. Изучение следственной, судебной и экспертной практики показывает, что в судебной экономической экспертизе при расследовании и рассмотрении преступлений в сфере экономики из всей системы специальных экономических знаний чаще всего необходимо применять такие науки, как бухгалтерский учет и экономика финансов и кредита.

Судебную экономическую экспертизу предлагается классифицировать на следующие роды:

– судебная бухгалтерская экспертиза;

– судебная финансово-кредитная экспертиза;

– комплексные и комиссионные судебные экономические экспертизы.

Деление судебной экономической экспертизы на указанные роды не только позволяет определить предмет, объект и задачи судебной экономической экспертизы каждого рода, но выступает отправным пунктом дальнейшей классификации – выделения конкретных видов и разновидностей экспертиз. В основе такой классификации лежат экономические дисциплины, изучающие специфику производственных отношений в отдельных отраслях хозяйствования во взаимодействии с производительными силами, техникой и технологическим процессом.

*Задачи судебно-бухгалтерской экспертизы* можно подразделить на четыре группы. Указанный подход основан на классической теории судебно-бухгалтерских экспертиз и поэтому в полной мере отражает все аспекты экспертной деятельности в области бухгалтерского учета с учетом сложившейся рыночной экономики.

К первой группе относится установление обоснованности оприходования и списания материальных ценностей и денежных средств. По этой группе бухгалтерская экспертиза устанавливает:

– обоснованность оприходования материальных ценностей по отдельным наименованиям материальных ценностей;

– правильность отражения в учете расчетных операций за материальные ценности и услуги;

– обоснованность оприходования, начисления, выплаты и списания денежных средств.

Ко второй группе относится установление наличия или отсутствия материальных ценностей и денежных средств. При решении этих задач судебно-бухгалтерская экспертиза устанавливает не только сам факт наличия (отсутствия) недостачи или излишков, но также ее (их) размеры, место и время образования, суммы материального ущерба, а также способы сокрытия недостачи (излишков) материальных ценностей и денежных средств или другого вида материального ущерба в бухгалтерском учете.

К третьей группе относится определение правильности ведения бухгалтерского учета, отчетности и организации контроля в целях установления:

– соответствия отражения в бухгалтерских документах хозяйственных операций требованиям действующих нормативных актов по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности;

– правильности документального оформления операций приема, хранения, реализации, списания материальных ценностей и денежных средств;

– недостатков в организации и ведении бухгалтерского учета и контроля, которые способствовали или могли способствовать образованию недостач, излишков, необоснованному списанию денежных средств, причинению другого материального ущерба или препятствовали их своевременному выявлению;

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

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

– круг материально ответственных лиц, за которыми по документальным данным в период образования недостач (излишков), необоснованного списания числились материальные ценности и денежные средства;

– круг должностных лиц, обязанных обеспечить выполнение требований по ведению бухгалтерского учета и контроля, несоблюдение которых установлено в процессе производства экспертизы.

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

Каждая экспертная задача должна конкретизироваться применительно к конкретным обстоятельствам дела. Бухгалтерская экспертиза тесно связана с другими родами судебной экономической экспертизы, поэтому такие задачи, как обоснованность списания материальных ценностей или денежных средств, способы сокрытия недостач и другие могут потребовать проведения других родов судебной экономической экспертизы или комплексных судебно-экономических экспертиз.

При производстве судебной экономической экспертизы, при расследовании и судебном рассмотрении дел нередко возникает необходимость в установлении обоснованности расчетов платежей в государственный бюджет, потребности в кредитах, расходования и использования денежных фондов и кредитов и т. п., что вызывает необходимость в назначении финансово-кредитной экспертизы. В гражданском и арбитражном процессах возникают вопросы установления «упущенной выгоды», суммы убытков от недопоставки продукции и других нарушений финансовых последствий нарушения договорных обязательств. Решение этих задач предполагает более широкое использование органами расследования и судами специальных познаний из области науки финансов и кредита.

Посредством финансовых и кредитных отношений происходит образование и использование целевых фондов денежных средств. Они возникают между кредитором и заемщиком но поводу стоимости, передаваемой во временное пользование. Теория финансов и кредита является неразрывной частью всей системы экономических наук. Эта теория тесно связана с наукой бухгалтерского учета, так как раскрывает смысл таких понятий, как бюджет, финансирование, капитальные вложения, налоги, отчисление от прибыли и др. Количественное отражение всех этих категорий осуществляется бухгалтерским учетом.

При расследовании и судебном рассмотрении дел о преступлениях (нарушениях договорных отношений) в сфере экономики необходимость использования финансово-кредитных экспертиз возникает и в тех случаях, когда требуется установить факты отклонений, нарушений в сфере финансирования и кредитования, в результате которых причиняется ущерб.

Ущерб от финансовых махинаций сводится к безвозмездному изъятию у собственника принадлежащих ему доходов, включая прибыль, с помощью интеллектуального подлога в документах, и использованию этих доходов и прибыли не в интересах предпринимательской деятельности. Без ведома и согласия собственников имущества, включая денежные средства, отчуждаются доходы, извлекаемые из использования этого имущества в результате предпринимательской деятельности.

Ущерб как последствие финансовых махинаций отличается от упущенной выгоды (убытков гражданско-правового характера), когда доход мог бы быть получен, но не был получен в силу форсмажорных или иных неблагоприятных обстоятельств предпринимательской деятельности.

Преступные махинации предпринимателей связаны прежде всего с незаконным получением, в том числе и на льготных условиях, кредитов и их невозвращением. Инструментарий мошенников значителен и включает:

– создание лжефирм, чаще всего на подставных лиц, исключительно с целью получить кредит и присвоить его;

– заключение кредитных договоров сопровождается изготовлением подложных документов, создающих видимость финансовой состоятельности (представляются ложные балансы, недостоверные бизнес-планы и технико-экономические обоснования предстоящих инвестиций за счет кредитных средств);

– фабрикование подложных документов для обоснования кредитного запроса, договоров о якобы заключенных сделках;

– представление подложных документов на право получения кредита на льготных условиях, по заниженной процентной ставке;

– представление в обеспечение возвратности кредита подложных или полученных неправомерным путем гарантийных писем от имени солидных государственных или коммерческих структур;

– представление в качестве залога неполноценного либо уже заложенного, а иногда и не принадлежащего получателю кредита имущества;

– подкуп банковских работников, чтобы склонить их к выдаче кредитов с нарушением экономических нормативов, требований обеспечения возвратности кредита и т.д.

Использование подобных противоправных приемов позволяет преступникам не возвращать в установленный срок полученные кредиты, присваивать их либо, необоснованно пользуясь льготами, получать незаконный доход.

В одних случаях умысел преступников изначально направлен на присвоение кредитных средств, в других – действия по незаконному получению кредита первоначально могут быть направлены не на хищение, а на изыскание средств для погашения долгов. Когда с помощью полученного незаконным путем кредита не удается выпутаться из долгов, предприниматель скрывается с остатками кредитных сумм, не расплатившись с банком-кредитором.

При расследовании преступных действий по получению и присвоению кредитных средств важно проследить все этапы преступной деятельности, чтобы сделать правильный вывод об участниках преступной акции, обстоятельствах выделения льготного кредита, моменте возникновения умысла на хищение кредитных средств, обстоятельствах непогашения кредита и способах изъятия (незаконных перечислениях, обналичиваний) похищаемых средств (финансовой стороне преступления).

Исходя из этой задачи, следствию с помощью экспертов, в том числе и в области финансов и кредита, надлежит подробно исследовать:

– обстоятельства создания фирмы (фирм), получившей кредит; законность ее учреждения, подлинность предъявленных при регистрации фирмы документов и т.д.;

– договор (его подлинность) о той или иной хозяйственной сделке, предъявленный в качестве обоснования кредитной заявки;

– представленные гарантии финансовой благонадежности и обеспечения возвратности кредита (баланс, гарантийные письма, залог, страховые полисы и др.);

– подлинность документов о праве на льготное получение кредита, обоснованность получения льготного кредита; правильность применения льготной процентной ставки;

– контроль за целевым использованием кредита; фактическое расходование полученного кредита;

– подписание кредитного договора, движение полученных кредитных средств, его соответствие договору, представленному в качестве обоснования кредитного запроса;

– изъятие кредитных средств, обстоятельства их обналичивания и фактическое расходование; судьба приобретенных на кредитные средства материальных ценностей;

– участники незаконного получения кредита: наличие подставных лиц, на которых зарегистрирована лжефирма, организатора всей преступной акции; роль работников банка как при заключении кредитных договоров, так и при перечислении кредитных средств; роль должностных лиц органа управления, предоставивших льготный кредит.

С помощью судебных финансово-кредитных экспертиз исследуется экономическое содержание финансовых операций, указанных в платежных документах, реальная финансовая возможность их осуществления, происхождение перечисляемых средств, фактическая цель переброски денежных средств, их расходование, адекватность отражения в бухгалтерском учете, кому и в каком размере причинен материальный ущерб.

Правонарушения в сфере экономики, как правило, совершаются путем использования различных хозяйственных операций, экспертное исследование которых требует применения комплекса знаний из различных экономических наук.

В теории и на практике возникает вопрос, что следует понимать под *комплексной судебной экономической экспертизой.* Отдельно взятый род судебной экономической экспертизы решает одни вопросы совершенно самостоятельно, другие – лишь располагая выводом (заключением) другого рода судебной экономической экспертизы. В случае комплексного подхода имеет место последовательное производство различных судебных экономических экспертиз.

Комплексная бухгалтерская финансово-кредитная экспертиза устанавливает сумму материального ущерба, причиненного выпуском недоброкачественной продукции. При этом эксперт-финансист устанавливает размер штрафов, подлежащих начислению, например, за поставку нестандартной, недоброкачественной продукции.

В отличие от комплексной, при производстве *комиссионной экспертизы* не требуется использования специальных знаний различных отраслей. Поэтому комиссионная экспертиза назначается тогда, когда для установления какого-либо одного обстоятельства привлекаются два и более специалистов одной отрасли знания (одной специальности) ввиду сложности экспертных задач.

В рамках этой позиции эксперт-экономист (эксперт-бухгалтер), который не согласен с общим выводом других экспертов, объективно может составить отдельное заключение только в случае, когда речь идет о применении специальных знаний в той же области, в которой он компетентен.

Таким образом, отдельное заключение возможно лишь при комиссионной экспертизе. При комплексной экспертизе эксперт, не согласный с выводами других экспертов, может подписать лишь свою исследовательскую часть, однако составить на этом основании отдельное заключение вряд ли возможно: комплексная экспертиза тем и отличается от комиссионной, что требует одновременного привлечения знаний различных областей.

На разрешение судебной экономической экспертизы могут быть поставлены следующие вопросы:

– имело ли место несоответствие договоров гражданско-правового характера (указываются отличительные признаки конкретного договора), первичных распорядительных документов (со сведениями о целях использования доходов от предпринимательской деятельности), бухгалтерского учета и отчетности данной организации (декларации о доходах предпринимателя – физического лица) фактическим обстоятельствам предпринимательской деятельности, в том числе хозяйственным операциям, результатам предпринимательской деятельности и целям их использования (указывается конкретный период деяний подследственного лица и отличительные признаки субъекта предпринимательства). Если имело место, то какое именно несоответствие, каков механизм и материальные последствия этого несоответствия для государства и кредиторов данной организации;

– имела ли место неуплата налогов и обязательных платежей во внебюджетные фонды, а также невыполнение обязательств перед кредиторами в связи с механизмом несоответствия договоров гражданско-правового характера, первичных документов, бухгалтерского учета и отчетности фактическим обстоятельствам предпринимательской деятельности. Если имела, то в какой сумме, по каким видам налогов и перед какими кредиторами;

– относятся ли к предпринимательской деятельности данного хозяйствующего субъекта (юридического лица или предпринимателя) документы, которыми подтвержден акт проверки соблюдения налогового или валютного законодательства.

**1.3. Отличительные особенности судебной ревизии, аудита и**

**судебной экономической экспертизы**

Важным вопросом при определении сущности судебной экономической экспертизы является выделение ее отличительных особенностей от судебной ревизии и аудиторских проверок, исходя не только из прав и обязанностей ревизора и эксперта, но также из целей и задач применения специальных знаний, способа их реализации и особенностей предмета исследования. Также серьезные трудности вызывает на практике вопрос о том, в каких случаях работники правоохранительных органов должны требовать производства аудиторской проверки или ревизии, а в каких – назначать судебно-экономическую или иную экспертизу. При его решении следует учитывать особенности аудита, ревизии и судебной экспертизы, а также различия между ними, которые вытекают из сущности и правовой природы данных понятий.

Аудит представляет собой независимую экспертную оценку бухгалтерской (финансовой) отчетности организации в соответствии с действующими правовыми нормами путем проверки соблюдения порядка ведения бухгалтерского учета и соответствия исследуемых хозяйственных операций законодательству.

Ревизия – важнейшее средство документального последующего контроля финансово-хозяйственной деятельности организаций или отдельных должностных лиц за определенный период, которое производится на основании приказа или распоряжения правомочного должностного лица подчиненными ему работниками – специалистами в соответствующих областях знания. Она входит в первоочередные функции органов государственного и вневедомственного контроля.

Судебная ревизия назначается в тех случаях, когда с помощью ревизора (сведущего лица) необходимо собрать фактические и документальные данные, которые необходимы для судебного дела. Объектом судебной ревизии являются фактическое наличие денежных средств, сырья и материалов, готовой продукции, товаров и других материальных ценностей, а также документы учета, отражающие хозяйственные операции. Объектом экономических экспертиз являются лишь документы учета и отчетности, отражающие хозяйственные операции.

Судебная экспертиза, в том числе и судебно-экономическая – это уголовно-процессуальное действие, назначаемое постановлением следователя (определением суда) и состоящее в производимом по поручению правоохранительных органов исследовании выявленных по делу материалов и объектов и даче заключения лицами, сведущими в науке, технике и других специальных отраслях знаний.

Существенные различия между судебной ревизией и экспертизой проявляются и в методах исследования. Ревизоры применяют методы фактической проверки: проводят инвентаризации, контрольные закупки сырья и материалов в производстве, контрольные замеры выполненных работ и др. Эксперт-экономист эти методы не применяет; не пользуется он и некоторыми методами документальной проверки (например, восстановлением количественно-суммового учета).

Между судебной ревизией и судебной экономической экспертизой имеются существенные процессуальные и методические различия. Процессуальное различие заключается в том, что ревизор самостоятельно собирает документы. Методическое различие заключается в том, что ревизор применяет такие методы фактической и документальной ревизии, которые не вправе применять эксперт.

Судебная экономическая экспертиза назначается, как правило, после проведения ревизии финансово-хозяйственной деятельности, которая выявила нарушения действующего законодательства и установила сумму причиненного ущерба, что стало предметом юридического расследования. Однако ревизия финансово-хозяйственной деятельности может проводиться также по решению правоохранительных органов в момент проведения судебной экономической экспертизы, если ранее проведенной ревизией собрано недостаточно доказательств, подтверждающих сумму ущерба, недостач и т.п.

Поэтому судебная экономическая экспертиза имеет много общего с ревизией финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта по требованию правоохранительных органов, но между ними есть и существенные различия.

Для решения вопроса о том, проводить ли в судебном производстве аудиторскую проверку, ревизию или экспертизу, наиболее существенны следующие обстоятельства, характеризующие их различия.

Процессуальная сущность форм использования специальных знаний в области учета и контроля при проведении аудиторской проверки, ревизии или экспертизы по требованию правоохранительных органов различна. Документальная ревизия, проводимая по требованию следователя, как и судебная экономическая экспертиза, является одной из форм использования специальных знаний в судопроизводстве. При этом, в отличие от судебной экономической экспертизы, проведение документальной ревизии регламентируется не процессуальным, а другими законами и подзаконными актами. Поэтому она представляет собой внепроцессуальную форму использования специальных знаний и остается по своей сущности формой последующего финансово-хозяйственного контроля и способом собирания доказательств.

*Судебная экономическая экспертиза не относится к формам финансового контроля, а является способом установления фактических данных и обстоятельств.*

Предметом аудиторской проверки или ревизии по требованию правоохранительных органов могут быть лишь обстоятельства, относящиеся к финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов или служебной деятельности их отдельных должностных лиц. Предметом судебной экономической экспертизы могут быть любые обстоятельства, выяснение которых требуется по делу (разумеется, если для этого нужны специальные познания).

По характеру участия в процессе ревизор является должностным лицом и выступает на предварительном следствии и в суде в качестве свидетеля, дает свидетельские показания. Ревизор составляет акт, где отражаются результаты ревизии. Эксперт не дает показаний на предварительном следствии или в суде, а делает заключение на основании своих познаний и исследований. Он является участником процесса и в пределах своей компетенции может задавать с разрешения следствия или суда вопросы обвиняемым и свидетелям.

В соответствии с задачами, стоящими перед ревизией как средством административно-хозяйственного контроля, ревизор обязан наряду с изучением фактического положения дел на контролируемом объекте выявлять нарушения и преступления. Расследование и оценка этих преступлений входит в обязанности уполномоченных на то органов. Эксперт же исследует и устанавливает факты лишь в пределах своей компетенции, дает им квалифицированную оценку и не имеет целью своей деятельности выявление фактического положения дел на каком-либо хозяйственном объекте.

Проведение судебной экономической экспертизы осуществляется по постановлению лица, производящего дознание, следователя, прокурора, а также по определению суда или постановлению судьи в связи с расследованием и рассмотрением уголовных, гражданских и арбитражных дел. Она поручается высококвалифицированному специалисту – эксперту-экономисту, который является штатным или внештатным сотрудником государственного экспертного учреждения. Законом допускается использование в качестве эксперта-бухгалтера аудитора, обладающего соответствующими профессиональными данными. Подбор таких специалистов, утверждение их состава и порядка их деятельности осуществляются руководителем экспертного учреждения.

Ревизию по требованию правоохранительных органов проводят ревизоры органов государственного или ведомственного контроля. В некоторых организациях, например в акционерных обществах, ревизионные комиссии (ревизоры) являются выборными.

Местом проведения судебной экономической экспертиза являются помещения экспертных учреждений. В случае необходимости место проведения судебной экономической экспертизы определяется экспертом по согласованию с органом, назначившим экспертизу. Ревизии по требованию правоохранительных органов проводятся, как правило, по месту нахождения исследуемого объекта. Закон предусматривает право изъятия при ревизии только тех документов, которые свидетельствуют о правонарушениях.

Основанием для назначения ревизии, проводимой по требованию правоохранительных органов, служат материалы расследования или судебного рассмотрения, из которых следует, что некоторые обстоятельства дела возможно установить только с помощью методов документальной ревизии. Основанием для назначения судебной экономической экспертизы служат такие установленные обстоятельства дела, для правильной оценки которых следователем или судом требуется заключение эксперта-экономиста.

Основанием для проведения ревизии по инициативе правоохранительных органов является требование (постановление или определение) следователя, прокурора, арбитра или судьи к руководителю вышестоящей или контролирующей организации о назначении приказом и проведении этой ревизии. Основанием для проведения судебной экономической экспертизы служит только постановление правоохранительного органа. Объем работ при ревизии, назначаемой по требованию правоохранительных органов, и объем работ при судебной экономической экспертизе устанавливается этими органами. Однако только в первом случае руководитель вышестоящего или контролирующего органа при назначении ревизии может включить в ее программу дополнительные вопросы.

Объектами исследования ревизии, проводимой по требованию правоохранительных органов, являются записи, документы оперативно-технического и бухгалтерского учета, отчетность, материалы инвентаризаций, проверок, а также материалы дела. Использование при такой проверке материалов дела приближает ревизию по объектам исследования к судебной экономической экспертизе.

Объектами судебной экономической экспертизы являются первичные и сводные документы бухгалтерского учета, содержащие фактические данные, необходимые для дачи заключения. В процессе исследования могут использоваться сведения из актов документальных ревизий, заключений экспертов других специальностей, показаний обвиняемых, свидетелей и из других материалов дела, если эти сведения предоставляются в качестве исходных данных и использование их связано с исследованием бухгалтерских документов. Однако эксперт-экономист вправе изучать только материалы дела и не может по собственной инициативе исследовать документы, находящиеся вне данного дела.

Методы ревизии и судебной экономической экспертизы в основном сходны. Вместе с тем методики их проведения имеют отличия, а некоторые методы, которыми пользуются при ревизии, недопустимы при проведении экспертизы. Ревизоры при выполнении проверки по требованию правоохранительных органов используют в основном методы документального контроля. Только по согласованию со следователем или судом они могут применить методы фактического контроля: осмотры, инвентаризации, замеры выполненных работ, получение объяснения от ревизуемых, проведение встречных проверок в других организациях и пр.

В отличие от ревизора, эксперт-экономист не имеет права собирать документы и другую информацию, которая является доказательством по возбужденному правоохранительными органами делу. Он не может получать справки от каких-либо лиц, выполнять контрольно-ревизионные действия (проводить инвентаризации ценностей или принимать в них участие, сверять взаиморасчеты, проверять расчетные операции и т.п.), привлекать к проведению экспертизы других лиц (что нередко делается на практике в ходе ревизии).

Согласно действующему законодательству, эксперт-экономист может использовать лишь методы документального контроля. Он исследует только те материалы, которые ему представляет следователь. Если требуются дополнительные материалы, эксперт возбуждает соответствующее ходатайство перед назначившим экспертизу органом. Получать объяснения от обвиняемых и свидетелей он может, лишь участвуя в допросах этих лиц, осматривать какие-либо новые объекты – только в процессе следственного осмотра.

Систематизируя вышесказанное, в табл. 1.1 представлены отличительные признаки аудиторской проверки хозяйственной деятельности, проводимой по поручению органов дознаний, и судебной экономической экспертизы на примере судебной бухгалтерской экспертизы.

Таблица 1.1

Отличительные признаки аудиторской проверки, проводимой по

поручению органов дознания, и судебной бухгалтерской экспертизы

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Критерий сравнения** | **Аудиторская проверка,**  **проводимая по поручению**  **органов дознания** | **Судебная бухгалтерская**  **экспертиза** |
| Основание проведения | Постановление следователя о возбуждении уголовного дела и назначении в связи с этим ревизии с заключением двустороннего договора между аудиторской фирмой и организацией или органом дознания | Постановление следователя или определение суда о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы с учетом обстоятельств конкретного дела |
| Перечень исследуемых вопросов | Приводится в постановлении следователя или судебных органов, может быть расширен по согласованию со следователем | Приводится в определении суда о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы с перечислением предоставляемых эксперту-бухгалтеру документов |
| Форма проверки | Документальная проверка как один из методов ревизии хозяйственной деятельности организации | Сбор доказательств по делу |
| Цель проверки | Подготовка акта аудиторской проверки хозяйственной деятельности организации по вопросам, поставленным следователем или судебными органами | Подготовка заключения по вопросам, поставленным следователем или судебными органами, в пределах специальных познаний эксперта-бухгалтера |
| Участие в судебном процессе | Аудитор-ревизор выступает на судебном процессе в качестве свидетеля | Эксперт-бухгалтер выступает участником судебного процесса |
| Отвод заключения в ходе судебного процесса | Не предусмотрен | Предусмотрен |
| Ответственность проверяющего | Аудитор не дает подписок об ответственности за дачу ложных или заведомо ложных выводов | Эксперт-бухгалтер дает подписку об ответственности за дачу заведомо ложного заключения, об отказе от дачи заключения, о разглашении данных предварительного следствия или дознания в соответствии с Уголовно-процессуальным кодексом РФ |
| Объем и методы проверки | Устанавливаются аудитором самостоятельно с правом исследовать любые бухгалтерские документы и операции, связанные с деятельностью проверяемой организации | Объем проверки определяется только теми материалами, которые приобщены к делу и предъявлены следователем |
| Проведение инвентаризации | Решение об участии в инвентаризации принимается аудитором самостоятельно | Эксперт-бухгалтер не в праве совершать ревизионные действия и участвовать в инвентаризации |
| Изъятие необходимых документов и приобщение к результатам проверки | Разрешено по постановлению следствия с их приобщением к акту документальной проверки | Запрещено изымать документы и собирать доказательства, отсутствующие в деле; в случае необходимости документы изымаются следователем |
| Взаимодействие с обвиняемыми и свидетелями | Допускается с истребованием от должностных лиц проверяемой организации необходимых документов и представлением объяснений по всем фактам вскрытых нарушений | Непосредственное взаимодействие эксперта-бухгалтера с обвиняемыми и свидетелями не допускается, только через следователя |
| Привлечение к проверке других специалистов, экспертов | Разрешено | Не разрешено |
| Документальное оформление результата | Акт проверки, подписываемый аудитором, а также руководством и главным бухгалтером проверяемой организации, материально-ответственными лицами | Заключение эксперта-бухгалтера, которое подписывается им единолично, и служит процессуальным источником доказательств по делу |

Проведенное разграничение ревизий, аудиторских проверок и судебной экономической экспертизы позволяет установить сущность последней, а также ориентировать работников правоохранительных органов при решении вопроса о необходимой в каждом конкретном случае форме использования специальных познаний в области учета и контрольно-ревизионной деятельности.

**1.4. Предмет и объекты исследования судебной экономической**

**экспертизы**

Назначение и производство экспертизы занимают центральное место среди следственных действий, связанных с использованием специальных знаний. Предмет исследования определяет соответствующую отрасль знания (деятельности) и дает основания для классификации этих отраслей. Под предметом познавательной исследовательской деятельности следует рассматривать данные (сведения, информацию) о ее объекте, исследуемые в определенных условиях и обстоятельствах, определенными методами в целях достоверного установления наличия указанного объекта. Такое исследование может выражаться как в анализе уже имеющихся данных, так и в получении дополнительных данных и их анализе.

Предмет судебной экономической экспертизы – ее существенный признак, которым определяются природа и источники познаний эксперта любой специальности и, говоря о предмете экспертизы, часто указывают на вопросы, которые решаются экспертом определенной специальности. Предмет экспертизы составляют фактические данные, которые возможно получить с помощью исследований экспертов. Природа специальных познаний эксперта определяется свойствами изучаемых объектов и методами, которые используются для успешного решения поставленных перед экспертами вопросов.

В ходе судебной экономической экспертизы устанавливаются определенные обстоятельства, факты действительности. Однако для последующих субъектов – следователей, суда они выступают уже в качестве сведений о фактах (фактических данных), поскольку эксперт, как известно, не является конечным субъектом доказывания, и признавать какие-либо факты установленными могут только следствие и суд. Поэтому эти понятия отражают различные аспекты одной и той же сути. В рамках судебной экономической экспертизы для эксперта это будут факты, обстоятельства, а в рамках процесса доказывания в целом, для других субъектов – сведения, фактические данные.

Объекты экспертизы, в том числе и судебно-экономической, представляют собой закрепленные в материалах дела и предусмотренные процессуальным законодательством источники информации. В их числе главная роль принадлежит вещественным доказательствам, вещной обстановке места происшествия, образцам для сравнительного экспертного исследования.

Объектом судебной экономической экспертизы являются те источники сведений об устанавливаемых фактах и те носители информации, которые подвергаются экспертному исследованию и посредством которых эксперт познает обстоятельства, входящие в ее предмет. Таким образом, если факты, образующие предмет судебной экономической экспертизы, являются целью и результатом исследования, то свойства объекта являются средством познания этих фактов.

Объект (объекты) судебной экономической экспертизы можно определить как предметы материального мира, подлежащие экспертному исследованию в целях установления фактов, входящих в задачи (круг вопросов) экспертизы. Будучи вовлеченными в процесс, представленные материалы получают статус вещественных или письменных доказательств.

Формирование предмета судебной экономической экспертизы при ее назначении предполагает правильную и точную постановку вопросов перед экспертом, а формирование объекта связано с выявлением, собиранием и предоставлением эксперту объектов исследования. Окончательно круг вопросов, задаваемых эксперту, формулируется судом в определении (гражданский процесс, арбитраж) либо в постановлении лица, производящего дознание, следователя, прокурора, которые выносятся с соблюдением процессуальных требований. Прежде чем сформулировать конкретные вопросы эксперту, следует четко уяснить, какая сфера специальных знаний необходима при рассмотрении данного дела, какой вид экспертизы следует использовать и каков ее частный предмет. Именно частный предмет специального исследования является главным критерием, ориентируясь на который можно грамотно поставить вопросы перед экспертом.

При определении *частного предмета судебной экономической экспертизы* следует учитывать два критерия:

1) *специальный критерий* обусловлен уровнем развития той или иной отрасли знания и практической разработанностью методов установления определенных фактов. Например, частным предметом судебно-экономической экспертизы может быть установление размера причиненного материального ущерба, который определяется механизмом несоответствия имеющих юридическое значение документов фактическим хозяйственным операциям, целям и результатам предпринимательской деятельности, а также целям использования этих результатов.

Не всякий факт, который способна установить современная наука, может быть предметом судебной экономической экспертизы, а только такой, который:

– апробирован экспертной практикой и для его установления разработаны соответствующие методики;

– может иметь значение для рассматриваемого судом дела.

На учет последнего обстоятельства и ориентирует юридический критерий;

2) *юридический критерий* заложен в элементах норм права, применяемых судом. С точки зрения процессуальных категорий, данный критерий содержится в обстоятельствах, подлежащих установлению судом (предмет судебного познания).

Одновременный учет специального и юридического критериев позволяет точно определить частный предмет судебной экономической экспертизы и, соответственно, круг вопросов эксперту. Правильная постановка вопросов эксперту – центральная и наиболее важная часть постановления уполномоченных лиц и определения судьи о назначении экспертизы. Вопросы, формулируемые в постановлении (определении) о назначении, должны отражать частный предмет экспертизы; они составляют содержание экспертного задания. Поэтому эксперт не вправе изменять формулировки вопросов. Это совершенно определенно вытекает из смысла процессуального закона.

Определяя объект исследования, лицо, назначившее судебную экономическую экспертизу, решает три основных вопроса:

1) какие материалы эксперту необходимы;

2) имеются ли они в его распоряжении;

3) насколько они пригодны для исследования (доброкачественны).

Судебная экономическая экспертиза используется в судопроизводстве для установления фактических обстоятельств дела. При этом потребности правосудия в экономической экспертизе обусловлены необходимостью избежать заблуждения в юридической оценке деяний лиц, проходящих по делу. Фактические обстоятельства дела подтверждаются с помощью доказательств, которые выявляются, истребуются, исследуются и оцениваются в соответствии с нормами процессуального права.

Под доказыванием (доказательством) понимается установление истинности одного суждения с помощью других, уже известных положений, суждений, принимаемых за истинные. Как одно из судебных доказательств, судебная экономическая экспертиза представляет собой единое понятие, в котором взаимосвязаны фактические данные и средства доказывания как содержание и процессуальная форма. Фактические данные – логическое ядро судебных доказательств, так как они сообщаются суду в виде суждений о фактах (в виде логических категорий).

Судебная экономическая экспертиза является самостоятельным источником доказательств, относящихся к предмету доказывания. Как самостоятельный источник доказательств, она использует средства научного экономического анализа исходных данных, содержащихся в других доказательствах, приобщенных к делу.

Предмет судебной экономической экспертизы определяется потребностями судопроизводства в использовании специальных познаний в области экономической теории и практики, с целью установления истины в судебном деле. Судебная экономическая экспертиза должна соответствовать потребностям разных процессуальных институтов, исходя из различий в задачах разных звеньев судебной системы. В первую очередь, это относится к различиям предмета доказывания в гражданском и уголовном судопроизводствах. Если в гражданском (арбитражном) процессе предмет доказывания определяется на основе подлежащей применению судом нормы материального гражданского и (или) административного права, то в уголовном процессе предмет доказывания определяется подлежащими применению судом нормами уголовного материального права. Истине в суде соответствуют подлежащие доказыванию фактические обстоятельства предпринимательской деятельности, включая экономические признаки события, состава преступления, а также его последствия в сфере экономики.

В сфере экономики, регулируемой административным и гражданским правом, механизм внесения заведомо ложных сведений в документы, имеющие юридическое значение, выражается как несоответствие этих документов фактическим обстоятельствам предпринимательской деятельности хозяйствующих субъектов, включая:

– несоответствие фактическим целям использования доходов от предпринимательской деятельности (доходов от продаж) целей использования доходов, указанных в договорах гражданско-правового характера и первичных распорядительных документах;

– несоответствие фактическим хозяйственным операциям сведений в первичных распорядительных документах;

– несоответствие фактическим результатам предпринимательской деятельности (доходам от продаж) сведений в первичных документах, бухгалтерском учете и отчетности.

Уголовно-процессуальный закон устанавливает такие обстоятельства, подлежащие доказыванию по уголовному делу, как:

– событие преступления;

– виновность обвиняемого в совершении преступления и мотивы преступления;

– характер и размер ущерба, причиненного преступлением.

Неотъемлемым признаком события преступления является наличие предмета посягательства, чему в сфере экономики равнозначны доходы от продаж результатов предпринимательской деятельности (товаров, работ, услуг, продукции), доходы от продаж собственности (активов), доходы на капитал. Также к предмету преступных посягательств относятся не уплаченные государству налоги и обязательные платежи, так как по своему экономическому содержанию с материальной стороны они представляют собой часть доходов от предпринимательской деятельности.

В соответствии с характером причиняемого преступлением ущерба предметом судебно-экономического исследования предметов и документов по уголовным делам является:

– использование доходов от предпринимательской деятельности не в интересах этой деятельности в причинно-следственной связи с недостоверным отражением (неотражением) в первичных документах, бухгалтерском учете и отчетности (декларации о доходах предпринимателя – физического лица) хозяйственных операций, результатов предпринимательской деятельности и целей их использования;

– неуплата налогов и обязательных платежей государству в причинно-следственной связи с использованием доходов от предпринимательской деятельности в интересах или не в интересах этой деятельности, а также в причинно-следственной связи с недостоверным отражением (неотражением) в договорах, первичных распорядительных документах, бухгалтерском учете и отчетности (декларации о доходах предпринимателя – физического лица) хозяйственных операций, доходов от предпринимательской деятельности и целей их использования.

В области административного права соответствующим законодательством регламентированы обязанности по уплате налогов, по организации бухгалтерского учета, контролю за его ведением и составлением отчетности, по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности.

К признакам состава преступления относится внесение заведомо ложных сведений в документы, имеющие юридическое значение для возникновения и выполнения обязанностей в области административного права и взаимных обязательств между сторонами в области гражданского права (интеллектуальный обман кредиторов и государства). Юридическое значение этих документов заключается в том, что они предоставляют право на судебную защиту законных имущественных прав и интересов.

Наличие вины (умышленная и неосторожная формы) конкретного лица или группы лиц в деянии с особо опасными последствиями для личности, общества и государства является необходимым условием привлечения к уголовной ответственности. Уголовную ответственность несут виновные лица, независимо от их должностного положения в государственном аппарате или служебного положения в коммерческих организациях. Как правило, это реальные распорядители доходов от предпринимательской деятельности, намеренно искажающие цели использования доходов как предмета преступных посягательств, для удовлетворения личных или групповых материальных интересов.

Механизм причинения ущерба от преступления с последствиями в сфере экономики заключается в интеллектуальном подлоге в документах, имеющих официальное юридическое значение для защиты законных имущественных прав и интересов как субъектов предпринимательской деятельности, так и государства.

С юридической стороны материальный ущерб как последствие преступления выражается в отчуждении (безвозмездном изъятии) у собственника части дохода, включая неуплаченные налоги и обязательные платежи государству, в причинно-следственной связи с несоответствием юридически значимых документов фактическим обстоятельствам предпринимательской деятельности. В итоге без ведома и согласия собственников отчуждаются доходы, извлекаемые в результате предпринимательской деятельности из использования принадлежащего собственникам имущества и рабочей силы. Доходы изымаются таким образом, что собственники вводятся в заблуждение относительно истинных целей использования этих доходов.

Ущерб как последствие преступления соответствует стоимости фактически заработанных субъектом предпринимательской деятельности доходов, изъятых у него безвозмездно и соответствующих совокупным потерям потерпевшей от преступления стороны.

С помощью интеллектуального подлога в документах, имеющих официальное юридическое значение, ущерб потерпевшей от преступления стороне причиняется различными способами. Способы причинения ущерба не зависят от применяемого порядка и правил ведения бухгалтерского учета, особенностей учета у данного субъекта предпринимательства. К *способам причинения ущерба* относятся:

– *присвоение доходов*, представляющее собой безвозмездное изъятие доходов от предпринимательской деятельности продавца, когда производятся расходы, не соответствующие поступившим к продавцу доходам. Доходы в виде денежных средств, соответствующие произведенным расходам и причитающиеся продавцу, к этому продавцу не поступают и используются на цели криминального характера не в интересах его предпринимательской деятельности;

– *растрата доходов* как безвозмездное изъятие доходов от предпринимательской деятельности, когда на цели криминального характера и не в интересах предпринимательской деятельности производятся расходы, соответствующие поступившим к продавцу доходам. В бухгалтерском учете поступившие доходы по соответствующим счетам активов баланса и реализации не отражаются.

Для определения материального ущерба экономическим интересам личности, общества и государства в сфере экономики и экономической деятельности экспертизой устанавливаются заведомо ложные сведения в самих первичных документах (недостоверное отражение или неотражение фактов предпринимательской деятельности) и как следствие – в бухгалтерском учете и отчетности.

Целью исследования материалов уголовного дела в судебной экономической экспертизе является установление материального вреда (ущерба), предполагающего уголовно-правовую квалификацию ущерба как последствия преступления в сфере экономики.

К *предмету судебной экономической экспертизы* относятся исходные данные в материалах уголовного (гражданского) дела в виде сведений о фактах реальной предпринимательской деятельности, независимо от гражданско-правовой, административно-правовой квалификации этой деятельности и уголовно-правовой квалификации деяний подследственного (подсудимого) лица:

– весь результат предпринимательской деятельности, не отраженный в первичных документах, бухгалтерском учете и отчетности (неконтролируемый доход, включая не уплаченные государству налоги и обязательные платежи);

– часть результата предпринимательской деятельности, соответствующая ущербу для собственников доходов и государства в сфере экономики (присвоенные, растраченные или сокрытые доходы от продаж, включая не уплаченные государству налоги и обязательные платежи).

В соответствии с предметом исследования на разрешение судебной экономической экспертизы могут быть поставлены следующие вопросы:

– имело ли место несоответствие договоров гражданско-правового характера (указываются отличительные признаки конкретного договора), первичных распорядительных документов (со сведениями о целях использования доходов от предпринимательской деятельности), бухгалтерского учета и отчетности данной организации (декларации о доходах предпринимателя – физического лица) фактическим обстоятельствам предпринимательской деятельности, в том числе хозяйственным операциям, результатам предпринимательской деятельности и целям их использования (указывается конкретный период деяний подследственного лица и отличительные признаки субъекта предпринимательства). Если имело место, то какое именно несоответствие, каков механизм и материальные последствия этого несоответствия для государства и кредиторов данной организации;

– имела ли место неуплата налогов и обязательных платежей во внебюджетные фонды, а также невыполнение обязательств перед кредиторами в связи с механизмом несоответствия договоров гражданско-правового характера, первичных документов, бухгалтерского учета и отчетности фактическим обстоятельствам предпринимательской деятельности. Если имела, то в какой сумме, по каким видам налогов и перед какими кредиторами;

– относятся ли к предпринимательской деятельности данного хозяйствующего субъекта (юридического лица или предпринимателя-физического лица) документы, которыми подтвержден акт проверки соблюдения налогового или валютного законодательства.

К *предмету судебной бухгалтерской экспертизы* относятся исходные данные в материалах уголовного (гражданского) дела в виде сведений, характеризуемых следующими признаками (рис. 1.3).

Явления, характеризующиеся следующими признаками:

**Предмет судебной бухгалтерской экспертизы**

связаны с хозяйственной деятельностью организации

находят отражение в бухгалтерском учете

их пределы определяются вопросами, поставленными следователем (судом)

заключение по ним дается специалистом в области бухгалтерского учета (бухгалтером-экспертом)

Рис. 1.3. Предмет судебной бухгалтерской экспертизы

В строгом соответствии выводов эксперта результатам исследования исходных данных, относящихся к предмету судебной экономической экспертизы и содержащихся как в объектах исследования, так и в иных материалах дела, заключается личная ответственность эксперта-экономиста за данное им заключение. Судебный эксперт-экономист, как и другие судебные эксперты, изучает вещественные доказательства, предоставленные в его распоряжение, преобразует полученные из этого источника доказательства и сам становится источником нового доказательства – заключения эксперта.

Обязательным условием верного знания, достигаемого судебным экспертом-экономистом в процессе познания обстоятельств дела, является соблюдение *правила относимости* исследуемых доказательств как объективной связи между доказательствами и фактами (обстоятельствами), подлежащими доказыванию. При этом подразумевается определенное правило поведения, закрепленное в норме права и имеющее определенного адресата – суд, который воздействует на формирование доказательственного материала по делу, устраняя из процесса судебного доказывания информацию, не обладающую свойством отражать квалифицирующие признаки искомого обстоятельства.

В отличие от относимости, *признак допустимости* представляется более подвижным и отражает в себе такое свойство информации, как мера ее организации. Именно мера организации информации (средства доказывания по законодательной терминологии) выступает внутренней формой судебного доказательства.

*Среди материальных носителей сведений, обладающих свойством относимости и относящихся к предмету судебной экономической экспертизы, различаются объекты исследования и другие материалы дела.*

Объекты экспертизы конкретизируют предмет исследования данным видом судебной экономической экспертизы.

Так, объекты судебной бухгалтерской экспертизы включают в себя бухгалтерские документы и иные материалы уголовного (гражданского) дела, представленные на рис. 1.4.

*Объекты судебной экономической экспертизы* включают в себя документы, отображающие следы правонарушения в сфере экономики и экономической деятельности. Эти следы сохраняются в документах, на основании которых осуществляется и в которых обобщается использование предмета преступных посягательств.

Использование ресурсов и

процессы

хозяйственной деятельности

Бухгалтерский учет и

отчетность

Другие материалы уголовного (гражданского) дела

Первичные

(накопительные) документы

Регистры бухгалтерского учета (журналы-ордера, ведомости, главная книга)

Инвентаризационные описи, сличительные ведомости, расчеты естественной убыли и др.

Бухгалтерская (финансовая) и статистическая

отчетность

Акты ревизий и обследований

Организационно-распорядительная

документация

Протоколы следственных и судебных действий, неофициальная документация

**Объекты судебной бухгалтерской экспертизы**

Заключения экспертов других специальностей, справки, уведомления других организаций

Рис. 1.4. Объекты исследования судебно-бухгалтерской экспертизы

К объектам относятся документы, отражающие волевое воздействие на процесс распоряжения доходами, извлекаемыми из использования принадлежащего собственникам имущества:

– договоры гражданско-правового характера;

– учетные бухгалтерские документы, включающие первичные (требования, наряды на отпуск материальных ценностей, банковские поручения, приходные, расходные, накладные и кассовые ордера, пропуска на вывоз продукции, транспортные документы, акты на списание товарных потерь, переоценку товара, разборку ремонтируемых объектов, платежные ведомости, поручения, квитанции и пр.); сводные (заборные книжки, группировочные ведомости, накопительные и группировочные таблицы, лицевые счета, ордера и пр.); материалы механизированного учета (магнитные носители);

– учетные (счетные) регистры, к которым относятся книги, журналы-ордера, оборотные ведомости, карточки учета и др.;

– документы бухгалтерской отчетности, включающие отчеты кассиров, авансовые отчеты, товарные отчеты материально-ответственных лиц и пр.;

– материалы инвентаризации: инвентаризационные описи наличия товаров, сличительные ведомости, протоколы решений инвентаризационных комиссий, объяснения материально ответственных лиц;

– иные материалы, необходимые для производства экспертизы: акты ревизий, решения по ним вышестоящих органов, справки и уведомления о действиях с ценностями, заключения некоторых других экспертиз (товароведческой, строительной, технологической и пр.), относящиеся к предмету экспертизы сведения из показаний обвиняемых, свидетелей, протоколы обысков и выемок, неофициальные документы.

Относимость перечисленных документов как необходимое свойство доказательств определяется их юридическим значением для судебной защиты имущественных прав. Внесение заведомо ложных сведений (интеллектуального подлога) в эти документы относится к предмету судебного познания в уголовном деле и соответственно к предмету судебной экономической экспертизы.

В соответствии с предметом к объектам исследования относятся договоры гражданско-правового характера и первичные распорядительные документы, имеющие официальное юридическое значение для подтверждения бухгалтерского учета и содержащие недостоверные сведения о целевом использовании доходов от предпринимательской деятельности. Такие документы относимы к исследуемой предпринимательской деятельности и имеют необходимую доказательственную силу в материалах уголовного дела.

К объектам судебной экономической экспертизы относятся отчетные документы (балансы с приложениями, декларации о доходах), содержащие недостоверные сведения о результатах предпринимательской деятельности.

В бухгалтерском учете и отчетности субъекта предпринимательской деятельности как потерпевшей от преступления стороны следы преступления скрываются внешней видимостью баланса, внешним равенством его актива и пассива. За внешним равенством актива и пассива баланса скрываются признаки преступления. Признаки преступления проявляются через признаки причиненного преступлением материального ущерба. Признаки причиненного ущерба отражаются в виде несоответствия в отчетном балансе активов и пассивов по их внутреннему экономическому содержанию. Следы ущерба обнаруживаются в подтверждающих балансы регистрах бухгалтерского учета, платежных документах, договорах гражданско-правового характера.

В области бухгалтерского учета и отчетности проявления преступных посягательств причинно обусловлены и неизбежны. Из-за несоответствия сведений первичных распорядительных документов целевому использованию доходов от предпринимательской деятельности имеет место несоответствие бухгалтерского учета и отчетности первичным документам, и уже как следствие – причинение ущерба. Наиболее часто встречаются следующие процессы:

– неведение бухгалтерского учета и непредставление отчетности в необходимые адреса;

– несоответствие официальной бухгалтерской отчетности обобщенным данным бухгалтерского учета или составление бухгалтерского баланса не на основе учета, а «из области фантазии» («креативный учет»);

– несоответствие данных бухгалтерского учета и отчетности наличию и содержанию первичных документов как юридических оснований для записей в бухгалтерском учете.

Практический опыт производства экономической экспертизы по уголовным делам в соответствии с методологией и теорией уголовного процесса позволяет сделать некоторые обобщения, имеющие характер объективных закономерностей. Сохранившиеся в документах следы объективной стороны состава преступления отличаются следующими особенностями в зависимости от способа причинения ущерба.

При присвоении доходов интеллектуальный подлог вносится в документы:

– в официальные отчетные документы продавца, не получившего причитающихся ему доходов, оплаченные покупателем другому получателю;

– в первичные распорядительные (платежные) документы, на основании которых продавцом, не получившим причитающихся ему доходов, производятся расходы как покупателем, соответствующие не поступившим к нему доходам и не соответствующие поступившим к нему доходам;

– в договоры гражданско-правового характера, в соответствии с которыми доходы в виде денежных средств, причитающихся продавцу, не получившему доходы, поступают к другому получателю;

– в договоры гражданско-правового характера, в соответствии с которыми продавцом, не получившим причитающиеся ему доходы, производятся расходы, не соответствующие поступившим доходам.

При растрате доходов интеллектуальный подлог вносится в документы:

– в отчетные документы (баланс организации и приложения к нему);

– в первичные распорядительные (платежные) документы, на основании которых фактические доходы поступают к продавцу под видом других по своей природе денежных средств (финансовая помощь, ссуды банка, долгосрочные займы у партнеров, возврат кредиторской задолженности, поступления по договору о совместной деятельности и пр.);

– в первичные распорядительные документы, на основании которых не в интересах предпринимательской деятельности расходуются поступившие доходы, под видом безэквивалентных затрат, например, вкладов на депозитные счета в банках и в уставный капитал других организаций, на покупку акций и векселей, долевое участие в строительстве и пр.;

– в первичные распорядительные (платежные) документы, на основании которых поступившие к продавцу доходы расходуются не в интересах предпринимательской деятельности, под видом эквивалентных затрат, например, на оплату сторонним организациям продукции, товаров, работ, услуг, причем затраты не соответствуют предмету продаж у субъекта предпринимательской деятельности как потерпевшей от преступления стороны;

– в договоры гражданско-правового характера, в соответствии с которыми производятся расходы, соответствующие поступившим доходам и не соответствующие интересам предпринимательской деятельности продавца как потерпевшей от преступления стороны;

– в договоры гражданско-правового характера, в соответствии с которыми поступают к продавцу доходы от покупателей под видом других по своей природе денежных средств (финансовая помощь, ссуды банка, долгосрочные займы у партнеров, возврат кредиторской задолженности и пр.).

Таким образом, в соответствии с предметом судебной экономической экспертизы к ее объектам по уголовным делам относятся документы, имеющие юридическое значение для судебной защиты имущественных прав и не соответствующие фактическим обстоятельствам предпринимательской деятельности в связи с безвозмездным изъятием доходов у субъекта предпринимательской деятельности как потерпевшей от преступления стороны.

Поскольку в гражданском процессе доказательствами являются достоверные документы, представляется, что и к объектам судебной экономической экспертизы по гражданским делам относятся также указанные достоверные документы. Следуя логике предмета экспертного исследования по гражданским делам, можно утверждать, что к объектам судебной экономической экспертизы наряду с балансом организации относятся только те первичные документы, которыми подтверждаются убытки, причиненные стороне-истцу в связи с невыполнением договорных обязательств стороной-ответчиком.

Важное значение наряду с объектами экспертного исследования имеют *иные материалы дела, содержащие сведения, относящиеся к предмету судебной экономической экспертизы*. Изучение иных материалов дела позволяет эксперту укрепиться в выводах из исследования своих собственных объектов, лучше вникнуть в фабулу дела, тем самым предупредить возможные ошибки при исследовании объектов. Часто «своих» объектов бывает недостаточно для дачи заключения. В этом случае эксперт исследует относящиеся к предмету экспертизы исходные данные, содержащиеся в других материалах дела.

Иные материалы дела включают в себя протоколы допросов с показаниями обвиняемых, свидетелей, потерпевших. Протоколы допросов содержат сведения о фактах предпринимательской деятельности, которые не содержатся в объектах исследования по данному уголовному делу. К ним, например, относятся сведения о фактах продажи (реализации) товаров (продукции, работ, услуг), расчетов исследуемой организации с поставщиками или другими сторонними организациями, фактах натурального продуктообмена (товарообменных операций), принятых в организации формах бухгалтерского учета и порядке документооборота, соответствии сведений кассового и других участков учета исследуемой организации первичным документам, соответствии начисленной амортизации стоимости основных производственных фондов, срокам их окупаемости и нормам амортизации и другие.

Эксперт не дублирует показания, а отбирает из показаний относящиеся к предмету судебной экономической экспертизы исходные данные, исследует их и делает выводы относительно предмета экспертизы.

В целом следует обозначить следующие правила, которыми должны пользоваться судебные эксперты для работы с показаниями свидетелей:

– выделение из протоколов допросов сведений о фактах товародвижения и встречного движения денег;

– обязательное абстрагирование (непринятие во внимание) от гражданско-правовой формы взаимоотношений с другими субъектами предпринимательской деятельности;

– четкое определение конкретного предмета продаж для данного субъекта предпринимательской деятельности (конкретный вид продукции, товара, работы или услуги);

– определение доходов от продаж данного предмета продаж согласно имеющимся сведениям и в соответствии с объективным балансом взаимоотношений между продавцами и покупателями;

– непринятие во внимание частного мнения свидетеля по поводу сведений о фактах взамен самих фактов товародвижения и движения денег.

Выводы эксперта из исследования показаний свидетелей могут быть истинными при условии признания следователем или судом правильными представленных эксперту исходных данных.

**1.5. Порядок назначения судебной экономической экспертизы**

Основаниями производства судебной экономической экспертизы являются определение суда, постановления судьи, лица, производящего дознание, следователя или прокурора. Экспертиза считается назначенной со дня вынесения соответствующего постановления или определения. В целом порядок назначения судебной экономической экспертизы включает следующие этапы (рис. 1.5).

Получение и отбор объектов экспертного исследования

Выбор

экспертного учреждения

Вынесение постановления о назначении экспертизы и удовлетворение ходатайств заинтересованных лиц

**Подготовка и назначение судебной экономической экспертизы**

Исполнение постановления – направление его в экспертное учреждение или эксперту (вместе с объектами исследования)

Рис. 1.5. Порядок подготовки и назначения судебной экономической экспертизы

Судебная экономическая экспертиза в стадии предварительного следствия может назначаться как органом дознания, так и следователем. Однако после возбуждения дела органы дознания обязаны провести лишь неотложные следственные действия по выявлению и закреплению следов преступления, после чего передают дело следователю. Поэтому в подавляющем числе случаев судебная экономическая экспертиза назначается именно следователем. На следователя возлагается обязанность собирания доказательств, на основе которых устанавливаются наличие или отсутствие общественно опасного деяния, виновность лица, совершившего это деяние, и иные обстоятельства. Эти данные устанавливаются показаниями свидетеля, потерпевшего, подозреваемого, обвиняемого, заключением эксперта, вещественными доказательствами, протоколами следственных и судебных действий и иными документами.

*Заключение эксперта является доказательством, а судебная экономическая экспертиза – процессуальным действием по его получению.*

Следователь может назначить судебную экономическую экспертизу, если при производстве предварительного расследования необходимы специальные познания в науке, технике, искусстве или ремесле и если возникает необходимость в более компетентном анализе и истолковании собранных фактических данных, характеристике хода определенных процессов, связанных с делами, по которым предварительно уже проведена ревизия.

Наиболее существенными основаниями для назначения судебной экономической (бухгалтерской) экспертизы являются:

– необходимость исследования вопросов, требующих применения специальных познаний эксперта-экономиста;

– недоброкачественное проведение ревизии, выразившееся в наличии противоречий между актом ревизии и другими материалами дела, противоречий в выводах ревизоров при проведении первоначальной, повторной или дополнительной ревизий;

– обоснованное ходатайство обвиняемого о назначении экспертизы;

– заключение экспертов других специальностей о необходимости проведения судебной экономической (бухгалтерской) экспертизы.

Назначение судебной экономической экспертизы не является обязательным и отнесено на усмотрение следователя. Кроме того, следователь вправе приостановить или прекратить проведение экспертизы по своей инициативе или на основании заявлений участников процесса (в том числе и эксперта) на любой стадии ее производства. Эти функции могут выполнить также руководители следственных подразделений и прокуроры, осуществляющие надзор за следствием.

После принятия решения о проведении экспертизы следователь оценивает с точки зрения достаточности и полноты материалы дела и собирает дополнительные данные, без которых проведение судебной экономической экспертизы невозможно. Собранный материал анализируется следователем и только после этого выносится постановление о назначении экспертизы, в котором перечисляются вопросы, подлежащие разрешению экспертом. Следователь, суд не должны допускать постановку перед экспертом правовых вопросов, не входящих в его компетенцию (например, имело ли место хищение, недостача, кто виновен в растрате и т.п.). Материалы, необходимые эксперту-экономисту по каждому конкретному делу, устанавливает следователь. Однако представление дополнительных материалов может осуществляться и после назначения экспертизы, если об этом ходатайствует эксперт.

Признав собранные для производства экспертизы материалы достаточными, следователь назначает судебную экономическую экспертизу. Процессуальным актом, реализующим это решение, является *постановление следователя о назначении экспертизы*.

Постановление по своему содержанию состоит из двух частей:

1) *вводно-описательной части,* которая должна содержать следующие обязательные реквизиты:

– время и место составления постановления;

– классный чин или воинское звание следователя, его фамилию;

– наименование следственного органа;

– при назначении судебной экономической экспертизы судом в определении указываются наименование суда, фамилии судьи и заседателей;

– номер дела;

– указывается место и дата составления постановления;

2) *резолютивной части,* в которой объявляется решение следователя о назначении судебной экономической экспертизы, фамилия эксперта или наименование учреждения, в котором должна быть проведена экспертиза, излагаются вопросы, поставленные перед экспертом к разрешению в ходе исследования, и описываются предоставляемые в распоряжение эксперта материалы. В перечне материалов указываются:

– объекты исследования;

– образцы для сравнения;

– следственные материалы, знание которых необходимо эксперту;

– местонахождение документов и объектов.

Способы производства экспертизы определяются, как правило, экспертом. Однако следователь правомочен, исходя из обстоятельств дела, указать в постановлении на необходимость определенного способа исследования (например, встречной проверки документов).

*Предварительное следствие должно быть закончено не позднее чем в двухмесячный срок.*

Назначение экспертизы судом – достаточно сложный процесс, который является результатом реализации как инициативы участвующих в деле лиц, так и правомочий суда. В этом процессе складывается целый комплекс процессуальных отношений:

– между судом и каждым из участвующих в деле лиц;

– между судом и экспертом.

Эти отношения различаются по основаниям возникновения, содержанию, процессуальному значению. *Отношения между судом и каждым из участвующих в деле лиц* возникают по поводу ходатайства о назначении экспертизы, о назначении конкретного эксперта, об отводе эксперта, о формировании круга вопросов. Указанные процессуальные отношения опосредуются в ходатайствах заинтересованных лиц и определениях суда об их удовлетворении или отклонении и характерны для самого процесса назначения экспертизы.

Результат действий по назначению судебной экономической экспертизы отражается в особом процессуальном акте – *определении суда о назначении судебной экспертизы*. Именно оно вызывает к жизни *систему отношений между судом и экспертом*.

В определении суда о назначении судебной экономической экспертизы (как и в постановлении следователя) по уголовным делам должны быть указаны конкретные основания назначения экспертизы, вопросы, которые требуется разрешить, материалы и обстоятельства дела, подлежащие исследованию. В том случае, когда в стадии предварительного следствия по делу проводилась экспертиза, суд вправе поставить перед экспертом вопросы, аналогичные тем, которые он разрешал по заданию следователя, и определить тот же круг материалов для исследования. Но от этого экспертиза по поручению суда не становится повторной. *Принцип непосредственности исследования доказательств по делу* означает, что суд не связан и не ограничен материалами предварительного следствия.

Особенности назначения судебной экономической экспертизы в судебном заседании обусловлены тем, что в формулировании вопросов, определении объема исследуемых обстоятельств принимают участие обвинитель, защитник, подсудимый, потерпевший, гражданский истец, гражданский ответчик и их представители. По всем поставленным эксперту вопросам заслушивается мнение участников судебного разбирательства, заключение прокурора. Какие вопросы следует поставить на разрешение эксперта, устанавливает в конечном счете суд, включая их в свое определение либо дополняя ими ранее вынесенное. Содержание определения должно включать:

– указание на время и место вынесения;

– наименование суда (его состав и секретарь судебного заседания);

– наименование лиц, участвующих в деле, и предмета спора (краткая фабула дела);

– указание на обстоятельства, имеющие значение для дела (факты предмета доказывания или доказательственные факты), для подтверждения или опровержения которых назначается экспертиза;

– мотивы суда, по которым он пришел к выводу о потребности в экспертизе, и ссылка на законы, которыми суд руководствовался при ее назначении;

– наименование частного предмета (вида) судебной экономической экспертизы;

– формулирование экспертной задачи (вопросы эксперту);

– определение объекта исследования (или в отношении кого оно проводится);

– кому поручается производство экспертизы (наименование организации, лаборатории, фамилия, имя, отчество эксперта);

– наименование материалов дела, передаваемых в распоряжение эксперту (например, протокола судебного заседания, протоколов допроса свидетелей, собственноручные записи испытуемого – перечисляются, какие именно);

– описание сравнительных материалов (если таковые передаются в распоряжение эксперту);

– срок, в течение которого должна быть проведена экспертиза;

– место проведения экспертизы (в суде или вне суда);

– предупреждение экспертов об ответственности, согласно действующему законодательству (ст. 307 УК РФ), за дачу заведомо ложного заключения;

– подпись судьи (судей), вынесшего определение.

Структурно определение включает три части:

1) подготовительную или вводную (место, время вынесения, состав суда, по какому делу, по ходатайству какой стороны, если таковое имело место);

2) описательную (краткая фабула дела с выделением юридических обстоятельств, доказывание которых требует проведения экспертизы, а также поводов и оснований экспертизы);

3) постановляющую (объект и предмет исследования, вопросы эксперту, кому поручается, перечень передаваемых материалов).

Описательная часть должна быть сформулирована таким образом, чтобы из нее было ясно, почему возникла потребность в данной экспертизе, для установления судом какого юридически значимого обстоятельства могут быть пригодны ее результаты, какова специальная цель данного исследования.

Учитывая необходимость усиления процессуальных гарантий прав сторон при назначении судебной экономической экспертизы, постановляющую часть следует дополнить указанием на ознакомление сторон с определением о назначении экспертизы.

На необходимость комиссионной или комплексной судебной экономической экспертизы указывается в постановлении (определении) о назначении экспертизы. Руководитель экспертного учреждения вправе дать указание о проведении комиссионной или комплексной экспертизы по своей инициативе или по инициативе эксперта. Эксперт, производящий исследование вне экспертного учреждения, придя к выводу о необходимости комиссионной или комплексной экспертизы, ставит об этом вопрос перед следователем (судом) в порядке, предусмотренном процессуальным законом.

**1.6. Производство экспертизы в судебном экспертном учреждении**

Руководитель экспертного учреждения, получив постановление следователя об экспертизе, обязан поручить ее производство одному или нескольким экспертам. Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний последнего. Руководитель экспертного учреждения проверяет соответствие вопросов, поставленных перед экспертом, требованиям закона и оформляет проведение экспертизы в виде задания.

Задание составляется в двух экземплярах и выдается под расписку эксперту-экономисту. Первый экземпляр задания передается органу, назначившему экспертизу. На обороте этого экземпляра эксперт-экономист дает подписку о предупреждении об ответственности за отказ от дачи заключения, за дачу заведомо ложного заключения и о неразглашении данных предварительного следствия или дознания без разрешения прокурора, следователя или лица, производящего дознание. Второй экземпляр задания остается в учреждении судебной экспертизы.

Если экспертиза производится вне экспертного учреждения, следователь после вынесения постановления о назначении экспертизы вызывает к себе лицо, которому поручается экспертиза, удостоверяется в его личности, специальности и компетентности, устанавливает отношение эксперта к обвиняемому, подозреваемому и потерпевшему, а также проверяет, нет ли оснований к отводу эксперта.

Следователь вручает эксперту постановление о назначении экспертизы, разъясняет эксперту права и обязанности и предупреждает его об ответственности за отказ или уклонение от дачи заключения или за дачу заведомо ложного заключения. О выполнении этих действий следователь делает отметку в постановлении о назначении экспертизы, которая удостоверяется подписью эксперта.

При отсутствии ходатайств либо после разрешения их в установленном порядке эксперту предоставляются необходимые материалы дела, и он приступает к исследованию. Объем предоставляемых эксперту материалов, направление расследования определяются следователем. Он может по своей инициативе предоставить эксперту дополнительные материалы, поставить перед экспертом новые дополнительные вопросы и исключить ранее поставленные.

Эксперт может работать с материалами дела в помещении, предоставленном ему следователем. При производстве экспертизы в экспертном учреждении эксперт работает с документами на своем рабочем месте. С разрешения следователя допускается часть исследований производить в организациях, имеющих отношение к изучаемым обстоятельствам.

Сроки производства экспертиз устанавливаются руководителем экспертного учреждения (структурного подразделения) в пределах 20 дней после предварительного ознакомления эксперта с материалами дела. Предварительное ознакомление должно продолжаться не более 5 дней. Если экспертиза не может быть выполнена в 20-дневный срок, руководитель экспертного учреждения ставит об этом в известность лицо (орган), назначившее экспертизу, и устанавливает по согласованию с ним дополнительный срок.

Руководитель экспертного учреждения обязан контролировать качество и сроки проведения экспертизы. По завершении экспертизы руководитель экспертного учреждения проверяет обоснованность выводов, полноту исследования, правильность оформления заключения и направляет материалы в назначивший экспертизу орган. Заключение экспертизы представляется следователю в отпечатанном виде и оговоренном заранее количестве экземпляров. Следователь, получив заключение эксперта (или его сообщение о невозможности дать заключение), обязан предъявить его для ознакомления обвиняемому, который вправе дать свои объяснения и заявить возражения по существу заключения, а также ходатайствовать о назначении дополнительной либо повторной экспертизы.

Назначение дополнительной или повторной экспертизы при несогласии участников процесса с выводами эксперта-экономиста не является обязательным. При их назначении следует учитывать наличие в деле иных доказательств, а также практическую возможность проведения вторичной экспертизы. Постановление о назначении дополнительной или повторной экспертизы должно содержать, кроме данных, предусмотренных для первичных экспертиз, также изложение конкретных оснований, по которым она оказалась необходимой. К важнейшим из них можно отнести:

– кто и по каким вопросам ранее производил экспертизу и к каким выводам пришел;

– какие дополнительные вопросы необходимо поставить на разрешение экспертом;

– какие обстоятельства остались невыясненными, требуют разъяснения или проверки.

Назначение дополнительной или повторной экспертизы оформляется соответствующим определением (постановлением), схожим по своей структуре с определением о назначении первичной экспертизы, которое выносится в совещательной комнате. Главная особенность постановлений о назначении дополнительной и повторной экспертиз в том, что в них подробно излагаются причины, обусловившие необходимость назначения и проведения последних. Подробно указывается, в чем неясность или неполнота заключения первичной экспертизы, в результате каких обстоятельств возникли дополнительные вопросы, поставленные на рассмотрение эксперту, и появились сомнения в правильности предыдущего заключения эксперта.

К постановлению о назначении дополнительной или повторной экспертизы приобщаются заключения первичных экспертиз со всеми приложениями к ним. Постановление о назначении дополнительной или повторной экспертизы оглашается обвиняемому, при этом поясняются его права.

Если по вновь открывшимся обстоятельствам дела возникает необходимость в изучении новых материалов и объектов или меняются исходные данные исследования, то вместо дополнительной или повторной экспертиз может назначаться новая экспертиза. Допускается поручение ее проведения тому же эксперту-экономисту. Результаты нового экспертного исследования оцениваются во взаимозависимости с результатами предыдущих.

Следователь, суд и арбитраж назначают дополнительную экспертизу, когда:

– возникают новые обстоятельства (например, появление новых документов и показаний, не являвшихся объектами исследования экспертизы) в расследуемом деле, которые невозможно решить без дополнительной экспертизы;

– в процессе разбирательства возникли новые вопросы, имеющие существенное значение для данного дела;

– необходимо удовлетворить мотивированное требование обвиняемого или истца о назначении дополнительной экспертизы;

– первичное заключение оказалось недостаточно полным.

При несогласии с заключением эксперта следователь или суд по ходатайству лица, участвующего в деле, может назначить повторную экспертизу. Вопрос о повторной экспертизе может быть поставлен теми же лицами, что и о дополнительной экспертизе, – следователем, судом, обвиняемым и другими участниками процесса. Особенностями повторной судебно-экономической экспертизы является то, что в постановлении о назначении повторной экспертизы указывается, что она обязательно поручается другому эксперту или другой группе экспертов.

К основным причинам назначения повторных судебных экономических экспертиз относятся следующие:

– нарушение процессуальных правил проведения экспертизы;

– нарушение прав обвиняемых при назначении и проведении экспертизы;

– выявленная некомпетентность эксперта в данном вопросе и необоснованность его заключения;

– наличие противоречий в заключениях нескольких экспертов, проводивших исследования по одному делу, урегулировать которые в процессе проведенного расследования не удалось;

– возможная заинтересованность эксперта в исходе дела;

– несоответствие и противоречие исходных данных и выводов по ним;

– установление новых данных, которые могут повлиять на выводы эксперта.

Руководитель судебно-экспертного учреждения после получения постановления или определения о назначении экспертизы выполняет предусмотренные законом процессуальные функции по организации производства судебной экспертизы и по обеспечению участия судебного эксперта на стадии дознания, предварительного следствия, в судебном заседании.

Руководитель судебно-экспертного учреждения обязан:

– по получении постановления или определения о назначении экспертизы поручить ее производство конкретному лицу или комиссии специалистов из числа сотрудников учреждения, обладающих специальными познаниями в объеме, требуемом для ответов на поставленные перед экспертом (экспертами) вопросы;

– разъяснить эксперту или каждому члену экспертной комиссии обязанности и права судебного эксперта;

– предупредить эксперта (экспертов) об уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения, о чем отбирает у него (у них) подписку, которая вместе с заключением эксперта направляется следователю;

– определить срок производства экспертизы в порядке, установленном процессуальным законодательством и подзаконными нормативными актами, и контролировать его соблюдение;

– по окончании экспертного исследования направить заключение эксперта, объекты исследования и материалы дела органу или лицу, назначившему экспертизу;

– перед направлением заключения эксперта органу или лицу, назначившему экспертизу, проверить полноту ответов на поставленные вопросы, правильность оформления заключения, сохранность объектов исследования и материалов дела.

Руководитель судебно-экспертного учреждения обязан обеспечить условия, необходимые для проведения исследований:

– наличие оборудования, приборов, материалов и средств информационного обеспечения;

– соблюдение правил техники безопасности и производственной санитарии;

– сохранность представленных объектов исследований и материалов дела.

Экспертиза в судебном заседании состоит из следующих основных этапов:

1) исследование экспертом-бухгалтером доказательств, относящихся к предмету экспертизы;

2) постановка перед экспертом участниками процесса вопросов, входящих в его компетенцию;

3) подготовка экспертом ответов на поставленные перед ним вопросы;

4) составление заключения и согласование его с другими экспертами;

5) оглашение заключения эксперта в судебном заседании;

6) допрос эксперта для дополнения (разъяснения) его заключения.

*Особенности назначения экспертизы в судебном заседании* обусловлены тем, что в формулировании вопросов, определении объема исследуемых обстоятельств принимают участие обвинитель, защитник, подсудимый, потерпевший, гражданский истец, гражданский ответчик и их представители. По всем поставленным эксперту вопросам заслушивается мнение участников судебного разбирательства, заключение прокурора. Какие вопросы следует поставить на разрешение эксперта, устанавливает, в конечном счете, суд, включая их в свое определение либо дополняя ими ранее вынесенное.

Производство экспертизы в суде, в отличие от предварительного следствия, имеет определенные преимущества: благодаря непосредственности судебного процесса эксперт может выяснить существенные обстоятельства о происхождении объектов экспертизы и причины изменения вещественных доказательств, способ совершения действий и механизм события, его детали и т.д. В результате значительно расширяются возможности, и повышается достоверность решения поставленных перед экспертом вопросов.

**1.7. Заключение специалиста в кассационной и надзорной инстанциях**

Установленный законом порядок позволяет проведение экспертных, в том числе дополнительных или повторных экспертиз лишь в ходе дознания, предварительного и судебного следствия. *Судопроизводство в кассационной и надзорной инстанциях* не предусматривает этих исследований. При наличии сомнений в правильности заключения эксперта, имевшего существенное значение для вынесенного приговора, суд в кассационном или надзорном порядке должен отменить приговор и направить дело на новое расследование или на новое судебное разбирательство, дав мотивированное указание о необходимости производства повторной экспертизы.

Для оценки достоверности и обоснованности полученных на предыдущих стадиях судебного рассмотрения дела данных экспертизы в стадиях кассационного и надзорного производства может быть использовано мнение сведущего лица в области бухгалтерского учета, экономики, финансов и кредита.

Сведущее лицо не вызывается для устного объявления своего мнения в кассационную или надзорную инстанцию, а представляет письменное заключение, в котором однозначно и понятно в доступной для несведущих лиц форме отвечает на поставленные перед ним вопросы. Заключение специалиста базируется только на имеющихся в деле документальных данных.

Представленное мнение сведущего лица является дополнительным материалом. Оно не может заменить заключения эксперта и служить основанием к изменению или отмене приговора с прекращением дела. Заключение специалиста, данное во второй или надзорной инстанции, не может рассматриваться как документ, имеющий процессуальное значение, так как не имеет силы судебного доказательства, ввиду того, что выводы специалиста не были предметом исследования и оценки судом первой инстанции.

Проведение экспертизы может быть назначено при возвращении дела на новое рассмотрение в суд первой инстанции или для производства дополнительного расследования, если мнение сведущего лица вскрывает в кассационной или надзорной инстанции обстоятельства, не подвергавшиеся ранее экспертному исследованию. Для производства экспертизы допускается приглашение лица, дававшего свое заключение, в надзорную или кассационную инстанцию в качестве сведущего лица. Таким образом, хотя мнение специалиста существенно для оценки кассационной или надзорной инстанцией полноты и достоверности заключений экспертов, имеющихся в деле, а также иных доказательств по делу, оно не может заменить собой заключение эксперта. Поэтому при дополнительном расследовании или новом судебном разбирательстве в указанных случаях целесообразно назначить судебную экономическую экспертизу.

Специалисты в области бухгалтерского учета, аудита и анализа хозяйственной деятельности могут высказывать свое мнение по поставленным перед ними специальным вопросам как в официальном порядке, так и на основании обращения к ним граждан, их представителей или должностных лиц органов суда и прокуратуры. Мнение компетентного лица не может заменить собой заключение судебно-бухгалтерской экспертизы и тем более служить основанием для отмены приговора или возвращения дела на доследование со стадии предварительного следствия или судебного разбирательства.

**1.8. Правовое положение эксперта**

Определение правового статуса эксперта тесно связано с пониманием сущности и назначения экспертизы и системой обязанностей и прав сведущего лица, привлекаемого в качестве эксперта. Эксперт обладает специальными познаниями в конкретной области человеческой деятельности и привлекается органами расследования, судом и иными государственными органами (например, третейским судом) для проведения экспертиз.

Выделяют две основных формы использования экономических познаний в юридической практике – процессуальную и непроцессуальную. Так, их разновидности при использовании специальных бухгалтерских знаний в юридической практике представлены на рис. 1.6.

Процессуальные

Аудит

Непроцессуальные

Использование следователем специальных познаний

Участие специалистов в производстве следственных действий

Производство судебной

экспертизы

Оказание правоприменителю технической помощи

Справочно-информационная деятельность

Формы использования специальных бухгалтерских знаний в юридической практике

Консультационная

деятельность

Документальная ревизия

Рис. 1.6. Формы использования специальных бухгалтерских знаний в юридической практике

Процессуальное положение судебного эксперта-экономиста определяется процессуальным законодательством РФ. Лицо становится экспертом после издания постановления (определения) органа, в производстве которого находится дело следственного или судебного производства. Сотрудник научно-исследовательского криминалистического учреждения приобретает установленные законом права, обязанности и ответственность судебного эксперта с момента поручения ему руководителем производства экспертизы и передачи поступивших на экспертизу материалов.

Правовым основанием для производства экспертизы служит постановление лица, производящего дознание, следователя, прокурора либо определение суда (постановление судьи) о назначении экспертизы, которые выносятся с соблюдением процессуальных требований. Вынесение постановления о назначении экспертизы возможно лишь по возбужденному уголовному делу.

Следователь знакомит с постановлением о назначении экспертизы обвиняемого или подозреваемого. При этом учитываются возможные его ходатайства о поручении экспертизы конкретному специалисту, об отводе эксперта, избранного следователем, о постановке дополнительных вопросов, предоставлении обвиняемому возможности присутствовать при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту. При назначении экспертиз обвиняемые иногда ходатайствуют о формулировании новых вопросов либо поручении экспертизы нескольким экспертам, поскольку, по их мнению, исследование представляет определенную сложность. Эти ходатайства обычно удовлетворяются. В постановлении указывается на возможность присутствия при производстве экспертизы обвиняемого, но при этом должен присутствовать и следователь, поскольку объяснения и ходатайства обвиняемого должны быть отражены в процессуальных документах.

Недопустимо совмещение функций эксперта и дознавателя, следователя, прокурора или судьи, даже если они обладают специальными познаниями в том же объеме, что и эксперт.

Эксперт-экономист – лицо, обладающее необходимыми познаниями в области бухгалтерского учета, экономики, статистики, финансов и кредита, прошедшее специальную подготовку по судебной экономической экспертизе и получившее квалификацию судебного эксперта-экономиста. В качестве эксперта-экономиста может выступать дипломированный аудитор. Также в качестве эксперта может быть вызвано любое лицо, обладающее необходимыми познаниями для дачи заключения: для проведения экспертизы могут привлекаться эксперты Министерства финансов РФ, министерств финансов субъектов РФ, финансовых управлений краев, областей, работники управления методологии бухгалтерского учета и отчетности и другие специалисты. *Важнейшие требования, предъявляемые к эксперту, – это компетентность, объективность и независимость.*

Качественное проведение экспертного исследования возможно только профессионально компетентным экспертом-экономистом. Если в процессе проведения экспертизы будет установлено, что у эксперта отсутствуют или недостаточны специальные знания и навыки для проведения экспертных действий по данному делу, то он признается некомпетентным и отстраняется от проведения экспертизы.

Объективность заключения эксперта по поставленным вопросам предусматривает применение им в процессе проведения судебной экономической экспертизы научных методов исследования и его непредвзятость. Пользуясь общенаучными методическими приемами, эксперт, конкретизируя свои выводы, обязан сочетать их с конкретными научно-практическими и методическими приемами проведения экспертизы. Главным критерием достоверности и объективности выводов эксперта является их обоснованность первичной учетной документацией, которая подтверждает факт совершения хозяйственной операции, ставшей объектом расследования и исследования экспертизой.

Непредвзятость эксперта выступает важным элементом его объективности и основывается на отсутствии тенденциозного подхода при исследовании фактов в целях установления истины по расследуемому делу. Поэтому законом не допускается совмещение в одном лице эксперта и работника правоохранительных органов, даже если последний и обладает необходимыми познаниями для дачи квалифицированного экспертного заключения по рассматриваемому делу, так как такое совмещение не позволяет объективно проверить и оценить собранные фактические данные.

Правовое положение судебного эксперта предопределено общими принципами судебно-экспертной деятельности в соответствии с концепцией процессуального права в РФ. Судебно-экспертная деятельность основывается на принципах законности, соблюдения прав и свобод человека и гражданина, независимости эксперта, объективности, всесторонности и полноты исследований, проводимых с использованием современных достижений науки и техники. Судебно-экспертная деятельность осуществляется в пределах и формах, установленных процессуальным законодательством.

При производстве судебной экспертизы эксперт независим, он не может находиться в какой-либо зависимости от органа или лица, назначивших судебную экспертизу, сторон и других лиц, заинтересованных в исходе дела. Эксперт дает заключение, основываясь на результатах проведенных исследований, в соответствии со своими специальными знаниями, по своему внутреннему убеждению. Не допускается воздействие на эксперта со стороны судов, судей, органов дознания, лиц, производящих дознание, следователей и прокуроров, а также иных государственных органов, организаций, объединений и отдельных лиц в целях получения заключения в пользу кого-либо из участников процесса или в интересах других лиц.

Эксперт проводит исследования на современной научной и практической основе, в пределах соответствующей специальности, всесторонне и в полном объеме. Заключение эксперта должно основываться на положениях, дающих возможность проверить их на базе общепринятых научных и практических данных.

Субъектами судебно-экспертной деятельности являются органы и лица, назначающие экспертизу, судебно-экспертные учреждения и организации в лице их руководителей, организующих производство судебной экспертизы, и судебные эксперты, производящие ее.

Государственным судебно-экспертным учреждением является учреждение либо его структурное подразделение, созданное в соответствии с законодательством РФ для организации производства судебных экспертиз. Сотрудник государственного судебно-экспертного учреждения, производящий судебные экспертизы в порядке выполнения должностных обязанностей, является государственным судебным экспертом.

Применительно к судебной экономической экспертизе особенно актуален вопрос о частных экспертных учреждениях и экспертах, которыми применяется методика, несопоставимая с государственной экспертизой. Возможности удовлетворения потребностей следствия и суда в судебной экономической экспертизе государственными экспертными учреждениями весьма ограничены. Процессуальный закон в связи с этим позволяет возмещать издержки на оплату экспертных исследований за счет виновной стороны.

Судебный эксперт является субъектом процессуальных отношений, привлекаемым для дачи заключения по вопросам, имеющим значение для дела. При этом судебный эксперт в пределах своей компетенции участвует в исследовании обстоятельств дела только по вопросам, относящимся к предмету порученной ему экспертизы и имеющим значение для дачи заключения. Суд и стороны в судебном разбирательстве вправе обращаться к эксперту только в связи с порученной ему экспертизой и данным им заключением. Эксперт обязан дать объективное заключение по поставленным перед ним вопросам в строгом соответствии с научными положениями и представленными материалами.

Уголовно-процессуальным, гражданским процессуальным и арбитражно-процессуальным законодательством четко определены *обязанности судебного эксперта*:

1) явиться по вызову лица, производящего дознание, следователя, прокурора и суда и дать объективное заключение по поставленным перед ним вопросам;

2) провести полное исследование представленных ему объектов и материалов дела и дать обоснованное и объективное заключение по поставленным перед ним вопросам;

3) нести личную ответственность за данное заключение;

4) явиться на допрос по поводу данного заключения и дать правдивые показания;

5) заявить самоотвод при наличии указанных в законе оснований:

– если он является потерпевшим, гражданским истцом, гражданским ответчиком, свидетелем, законным представителем обвиняемого, представителем потерпевшего;

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

– если он производил по данному делу ревизию, инвентаризацию, служебное расследование, аудиторскую или иную ведомственную или вневедомственную документальную проверку, материалы которой послужили основанием к возбуждению уголовного дела;

– если он участвовал в деле в качестве специалиста;

– если обнаружится его некомпетентность;

– в случае нарушения процессуального порядка назначения экспертизы, которое существенно затрудняет или делает невозможным ее проведение;

– в случае выхода поставленных вопросов за пределы компетенции (специальных познаний) эксперта. Под выходом за пределы компетенции понимается: вторжение в другую область знаний; вторжение в область права; подмена специальных исследований ознакомлением и оценкой совокупности доказательств, собранных по делу;

– в случае недостаточности объектов исследования и материалов дела для дачи заключения при отказе в их дополнении;

– в случае отсутствия условий, методических средств и оборудования, необходимых для проведения исследования и дачи заключения;

6) сообщить о невозможности дать заключение, когда поставленный вопрос выходит за пределы компетенции эксперта или представленные материалы недостаточны для решения вопроса;

7) проводить экспертизу в присутствии следователя и обвиняемого;

8) не разглашать данные предварительного следствия и дознания (подписка с предупреждением об ответственности);

9) сообщить следователю (лицу, производящему дознание), прокурору, суду, руководителю экспертного учреждения об обстоятельствах, исключающих возможность его участия в данном деле. Ему, в свою очередь, разъясняются основания для самоотвода;

10) в соответствии с действующим законодательством принять к производству материалы уголовного (гражданского, арбитражного) дела, поручаемые ему руководителем экспертного учреждения на основании постановления следователя или определения суда;

11) указать в заключении на установленные им в соответствии со своими специальными познаниями обстоятельства, имеющие значение для дела, по поводу которых ему не были поставлены вопросы;

12) устанавливать как по заданию органа, назначившего экспертизу, так и по собственной инициативе обстоятельства, способствующие совершению и сокрытию правонарушений в сфере финансово-хозяйственной деятельности, если для этого в деле имеются необходимые данные, требующие использования бухгалтерских познаний.

Для успешного, полного выполнения возлагаемых на эксперта обязанностей закон предоставляет ему определенные *права*:

– знакомиться с материалами дела, относящимися к предмету экспертизы, выписывать из них необходимые сведения или снимать копии;

– ходатайствовать о представлении ему дополнительных материалов, необходимых для достоверного решения вопросов;

– присутствовать с разрешения следователя (суда) при производстве следственных (судебных) действий, задавать допрашиваемым вопросы и просить о занесении в протокол существенных для дачи заключения обстоятельств;

– совещаться до дачи заключения;

– указывать в своем заключении на обстоятельства, о которых ему не были поставлены вопросы, если эти обстоятельства имеют существенное значение для установления истины по делу;

– излагать на допросе свои показания собственноручно;

– давать заключение и показания на родном языке, если не владеет языком судопроизводства;

– получать возмещение расходов, связанных с явкой по вызову и производством экспертизы;

– обжаловать действия лица, ведущего дознание, следователя, прокурора, суда.

Судебный эксперт *не вправе*:

– вступать в личные контакты с участниками процесса по вопросам, связанным с проведением экспертизы, так как это ставит под сомнение его незаинтересованность в исходе дела;

– самостоятельно собирать материалы для производства экспертизы;

– уничтожать объекты экспертного исследования либо изменять их свойства (делать записи на документах и предметах, разрезать документы, вносить исправления в регистры учета и др.) без письменного разрешения органа или лица, назначившего экспертизу;

– приступать к производству экспертизы без письменного указания руководства экспертного учреждения или его структурного подразделения;

– принимать материалы для экспертного исследования по устному предложению без соответствующего постановления или решения;

– решать вопросы, относящиеся к правовой оценке действий лиц;

– отвечать на вопросы, выходящие за пределы его компетенции, если же он дал на них ответы, то соответствующая часть заключения рассматривается как не имеющая доказательственного значения;

– производить экспертизу, связанную с исследованием документов организаций, в которых он состоял (состоит) на службе;

– привлекать других лиц (за исключением технических работников) к участию в производстве порученной ему экспертизы без уведомления и согласия на то лица, назначившего экспертизу;

– хранить материалы уголовного, гражданского или арбитражного дела, по которым производится экспертиза, вне служебного помещения.

Судебно-экспертному учреждению не может быть поручено производство экспертизы, а при начатом производстве оно немедленно прекращается в случаях установления обстоятельств, ставящих под сомнение незаинтересованность в исходе дела руководителя судебно-экспертного учреждения и предусмотренных для отвода эксперта.

Судебная экспертиза считается несостоявшейся, экспертное заключение не может использоваться в качестве доказательства и вопрос о назначении экспертизы решается заново, если экспертиза организована, проведена и дано заключение при наличии основания для отвода эксперта или отстранения судебно-экспертного учреждения от выполнения функций по организации производства судебной экспертизы.

**1.9. Ответственность и компетенция эксперта**

Независимо от того, где производится экспертиза – в экспертном учреждении или вне его – эксперт дает заключение от своего имени на основании произведенных исследований в соответствии с его специальными знаниями и несет за данное им заключение личную ответственность.

По получении постановления следователя руководитель экспертного учреждения поручает производство экспертизы одному или нескольким сотрудникам данного учреждения. По поручению следователя руководитель экспертного учреждения разъясняет сотрудникам, которым поручено производство экспертизы, права и обязанности эксперта, предусмотренные процессуальным законом, предупреждает их об ответственности за дачу заведомо ложного заключения, о чем отбирает у них подписку, которая вместе с заключением эксперта направляется следователю.

Эксперт привлекается к уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения независимо от того, наступил ли при этом или не наступил какой-либо результат, принял ли суд данное заключение как полноценный источник доказательств или не принял.

Ложность заключения судебного эксперта может выразиться:

– в умалчивании при исследовании существенных фактов и признаков объекта;

– в искажении описания признаков объекта при их исследовании;

– в неправильном описании при исследовании фактов и признаков исследуемого объекта;

– в заведомо неправильной оценке экспертом установленных им при исследовании фактов и признаков, при этом эксперт хотя и устанавливает достаточную совокупность признаков для категорического заключения, но ввиду заведомо неверной оценки установленных признаков приходит к ложному выводу либо отказывается от решения поставленного перед ним вопроса по существу.

Если же эксперт в результате исследования приходит к неправильному выводу вследствие заблуждения, научной неподготовленности, небольшого практического опыта, некомпетентности, невнимательности, неполноты исследования, спорных научных положений, ошибочного анализа, он не подлежит привлечению к уголовной ответственности. В подобных случаях к нему применяются меры дисциплинарного взыскания.

Мотивы дачи экспертом заведомо ложного заключения различны: корыстная заинтересованность, ревность, зависть, вражда, карьеризм, дружба, жалость, родственные отношения, личные отношения и т.п.

За дачу заведомо ложного заключения эксперт предупреждается об уголовной ответственности во всех случаях, предусмотренных законом. Нарушение этого требования закона может явиться основанием для отмены приговора, решения суда. Закон устанавливает последствия неявки эксперта в судебное заседание и процессуальные меры ответственности эксперта. При этом решаются два различных вопроса:

1) о возможности рассмотрения дела в отсутствие неявившихся экспертов;

2) о применении к ним мер ответственности (процессуальных санкции).

При неявке вызванных в судебное заседание экспертов (независимо от причин) суд выслушивает мнение участвующих в деле лиц и заключение прокурора о возможности рассмотрения дела в отсутствие экспертов и затем принимает решение: либо продолжить судебное разбирательство, либо его отложить (и то, и другое оформляется определением (постановлением) суда).

Если эксперт не явился в судебное заседание по причинам, признанным судом неуважительными, он подвергается штрафу в размере до 100 установленных законодательством МРОТ (минимальных размеров оплаты труда), а при неявке по вторичному вызову – принудительному приводу.

*Понятие компетентности эксперта* имеет объективную и субъективную стороны. Эксперты являются компетентными в решении всех вопросов, составляющих предмет какого-либо рода (вида) экспертизы. Для отдельных экспертов (медиков, автотехников, бухгалтеров, экономистов, криминалистов) это верно. Но немало экспертов является сведущими лицами лишь в отдельных видах или даже разновидностях экспертиз.

Личная компетенция эксперта не всегда соответствует общему содержанию специальных познаний, общепринятому представлению о предмете отдельного рода экспертизы и всех ее видов. Это обстоятельство надо учитывать уполномоченным лицам и суду при поручении экспертизы конкретному лицу. Эксперт при строгом выполнении указаний закона обязан отказаться от дачи заключения, если он недостаточно (частично) компетентен в решении поставленной перед ним группы вопросов, относящихся к разным родам и видам экспертизы.

Данное положение не исключает возможности разработки специальных методов, первоопытного применения сложных инструментальных средств в процессе производства конкретной экспертизы. Практика показывает, что иногда экспертам приходится разрабатывать новые способы и приемы исследования вещественных доказательств для успешного решения поставленных вопросов, если к моменту назначения экспертизы в распоряжении эксперта нет готовой, достаточно эффективной методики либо существующими методами не удалось решить задачу. Научные эксперименты в процессе выполнения конкретной экспертизы выступают отличительной чертой современной экспертной практики. Они осуществляются по общим правилам экспертного эксперимента и должны находить полное отражение в заключении.

Личная компетенция эксперта расширяется, когда эксперты участвуют в научных разработках, экспериментальных исследованиях. Часто научные, экспериментальные исследования проводятся и на экспертных материалах. Этот процесс может длиться годами, и избежать его невозможно. Приостановить же производство отдельных экспертиз до полного завершения создания методик, выяснения всех возможностей и техники применения тех или иных методов также нецелесообразно. Поэтому существующая экспертная практика соответствует требованиям закона о разрешении вопросов сведущими лицами (даже если таковым в экспертном учреждении является единственный специалист), поскольку они действительно компетентно решают вопросы, представляющие интерес для уполномоченных лиц и суда.

Вполне допустимо, что именно в процессе выполнения конкретных экспертиз будут использованы более эффективные методы, созданы новые методики. Главное, чтобы эксперт осуществлял это со знанием дела и его исследование можно было бы проверить при ознакомлении с заключением эксперта. Миновать указанный процесс невозможно: таким путем удается разработать эффективные приемы, совершенствовать методики исследования. Поэтому в период становления ряда экспертиз они могут проводиться, как правило, комиссионно. Такая практика заслуживает поощрения и свидетельствует о стремлении экспертов дать ответ на поставленный вопрос с использованием новейших достижений науки и техники.

**1.10. Ознакомление эксперта с материалами дела**

Эксперт вправе знакомиться с материалами дела, относящимися к предмету экспертизы. Следственно-судебная и экспертная практика показывает, что иногда целесообразно представить эксперту почти все материалы дела, дающие возможность провести полное исследование. Экспертам чаще всего направляются кроме исследуемых объектов (вещественных доказательств, образцов и т.п.) протоколы осмотров места происшествия, экспериментов, обысков и изъятия вещественных доказательств, в которых содержатся сведения, помогающие эксперту правильно определять методику исследования и сделать более достоверные выводы.

Для эксперта первостепенное значение имеют сведения, которые относятся к предмету экспертизы. Преимущественно это все фактические данные, связанные с предметом и объектом экспертизы. Не менее существенны сообщения об изменениях объектов экспертизы. Без них экспертное исследование вообще может быть бесцельным, а данное без учета таких обстоятельств заключение может оказаться неточным.

Методически и практически целесообразно указать на ряд обстоятельств и, соответственно, материалов дела, которые во всех случаях необходимы эксперту. Прежде всего, это вещественные доказательства, сравнительные образцы, копии вещественных доказательств. Наряду с этим, экспертам надо сообщать все объективные сведения, касающиеся происхождения, природы, места обнаружения и хранения, способа изъятия и упаковки вещественных доказательств. Рекомендуется не производить действий, которые могут изменять первоначальное состояние вещественных доказательств. Их надо оберегать при обнаружении, фиксации и транспортировке.

Эксперты не должны знакомиться с некоторыми сведениями, материалами по делу. От ознакомления экспертов с отдельными обстоятельствами надо не только воздерживаться, но и категорически препятствовать этому. Речь идет о:

– признаниях обвиняемыми (ответчиками) определенных фактов (составления документа, совершения выстрела, взлома, убийства и т.п.);

– сведениях, негативно характеризующих личность обвиняемого (подозреваемого), в отношении которых ставятся вопросы перед экспертом;

– содержании решения вышестоящих органов относительно действий уполномоченного лица и суда и о прочих обстоятельствах, не имеющих непосредственного отношения к предмету экспертизы.

Осведомленность эксперта о подобных обстоятельствах может повести к созданию неблагоприятной обстановки для его работы.

Процессуальное положение судебного эксперта не допускает его самостоятельного участия в сборе материалов для исследования.

В процессе выполнения экспертизы иногда возникает необходимость в получении дополнительной информации. Эта информация не всегда может быть сообщена эксперту путем направления ему материалов. Эксперт вправе обратиться к лицу, производящему дознание, следователю, суду с ходатайством о предоставлении ему возможности присутствовать при производстве различных следственных (судебных) действий: осмотров, экспериментов, допросов и т.д.

Участие эксперта в следственных действиях иногда вызывается потребностью решить поставленные ему вопросы. При этом должен присутствовать следователь, с разрешения которого следственные действия и могут проводиться. В случае необходимости фиксации каких-либо фактических данных, служащих исходными для эксперта, следователь может изложить их в протоколе следственного действия. Следователь может оказать эксперту необходимую помощь в организации и проведении осмотра, эксперимента. Чаще всего такие исследования проводятся в процессе следственного действия. Полученная при этом информация и выводы излагаются экспертом в заключении, а исходные фактические данные в протоколе следственного (судебного) действия.

Если при производстве экспертизы эксперт установит обстоятельства, имеющие значение для дела, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе указать на них в своем заключении. Знакомясь с обстоятельствами уголовного, гражданского или арбитражного дела, исследуя вещественные доказательства, эксперт с учетом своего опыта и познаний может иногда полнее, чем следователь и суд, определить круг вопросов, подлежащих экспертному исследованию, и в необходимых случаях выявить новые обстоятельства, имеющие существенное значение для установления истины.

Данное право эксперта на инициативу в установлении обстоятельств, имеющих существенное значение для дела, обычно реализуется в двух направлениях:

1) для установления фактических данных, имеющих значение для выяснения обстоятельств, относящихся к предмету доказывания;

2) для исследования причин и условий, способствующих совершению правонарушений.

В учреждениях судебной экспертизы поощряется инициатива экспертов при производстве экспертиз. В экспертной практике признается целесообразным во всех случаях сообщать следователю, суду о возможностях выявления новых фактов по представленным материалам. Следователи, судьи часто не только соглашаются с мнением эксперта, но и содействуют ему, представляя в случае необходимости новые документы, сообщая дополнительные данные.

Характеризуя правовое положение судебного эксперта, необходимо остановиться на проблемах процессуальной практики, когда специальные познания эксперта следователями и судьями нередко отождествляются с ролью и функциями специалиста как в гражданском (арбитражном), так и в уголовном процессе. В этой связи необходимо различать права и обязанности эксперта и специалиста.

Эксперт имеет дело с уже собранными доказательствами, в результате изучения которых и их объяснения с помощью специальных познаний получает новые фактические данные, ранее не известные следователю. Специалист содействует следователю в обнаружении, закреплении и изъятии доказательств. Специалист, участвовавший в производстве следственных действий, в последующем не может участвовать в деле в качестве эксперта.

Заключение эксперта является, в соответствии с законом, одним из видов доказательства и дается на основании произведенных исследований. Эксперту могут быть поставлены вопросы, входящие в компетенцию специалиста. Постановка перед специалистом вопросов, относящихся к компетенции эксперта, недопустима. Его мнение не может быть приравнено к заключению эксперта.

Специалиста нельзя считать источником судебных доказательств, так как он не проводит специального исследования, и гарантировать точность его заключения (консультации) не представляется возможным. По отношению к специалисту нельзя установить ответственность за высказывание заведомо ложных суждений. Уголовной ответственности специалистов за высказывание ложных суждений перед судом не предусмотрено в Уголовном кодексе РФ.

Специалист может привлекаться судом в качестве консультанта для выражения мнения, для оказания технической помощи в исследовании доказательств, в оценке стоимости имущества, для проведения отдельных процессуальных действий. В необходимых случаях, при осмотре письменных или вещественных доказательств, прослушивании звукозаписей, просмотре видеозаписей, при назначении экспертизы, допросе свидетелей, принятии мер по обеспечению доказательств суд может привлекать специалистов для получения консультаций, пояснения и оказания непосредственной технической помощи (фотографирования, составления планов и схем, отбора образцов для экспертизы, оценки имущества и т.п.).

Специалист, обладающий знаниями в области экономики и бухгалтерского учета, не обязан владеть научными методами познания истины в деле, не осведомлен о правилах и нормах процессуального законодательства. По существу, такого рода специалист владеет знаниями особенных частей административного и гражданского материального права, нередко имеет значительный опыт правоприменения в этой области. Если специалист назначается в качестве судебного эксперта в деле без предварительной юридической подготовки, он в своих выводах неизбежно выходит за пределы компетенции, чем вводит в заблуждение следствие и суд.

Подобная практика особенно опасна в уголовном процессе. Подмена эксперта-экономиста специалистом, обладающим познаниями в области бухгалтерского учета, в уголовном процессе недопустима и наносит существенный вред интересам правосудия. Констатируя нарушения норм материального права в конкретном уголовном деле, специалист, облеченный полномочиями эксперта, с формальной стороны придает доказательственную силу необоснованному обвинению, и наоборот, не способствует установлению истины при достаточных основаниях для обвинения.

**1.11. Экспертное заключение и его структура**

Результатом судебной экспертизы является заключение эксперта, которое относится к числу самостоятельных судебных доказательств. Заключение эксперта выступает как определенным образом объективированная, внутренне организованная информация, доказательственное содержание которой составляют выводы эксперта.

Требования, предъявляемые к заключению эксперта, соответствуют сущности судебных доказательств. *Судебными доказательствами* являются фактические данные (сведения), обладающие свойством относимости, способные прямо или косвенно подтвердить имеющие значение для правильного разрешения судебного дела факты, выраженные в предусмотренной законом процессуальной форме (средствах доказывания), полученные и исследованные в строго установленном процессуальным законом порядке.

*Судебным доказательством является не экспертиза как способ исследования, извлечения и познания фактических обстоятельств, а заключение эксперта, сформулированное на основе экспертизы.*

Процессуальным источником доказательства является его носитель, имеющий определенный процессуальный статус. Таковым может быть сторона, третье лицо, свидетель, эксперт, а также различные письменные источники, предметы, вовлеченные в процесс. Когда мы говорим о средствах доказывания как форме доказательства, то делаем акцент на внешних способах выражения информации: объяснениях сторон, третьих лиц, показаниях свидетелей, заключении эксперта. Говоря об источниках, мы смещаем акцент на носителя информации: объяснения стороны, заключение эксперта и пр.

Источник доказательства как процессуальная категория важен для правильной квалификации информации в качестве судебного доказательства: если информация получена из источника, не предусмотренного законом (например, от лица, не обладающего статусом свидетеля, информация «по слухам»), то она не может быть признана доказательством. Вместе с тем, следует отметить, что сам источник лежит «за пределами» судебного доказательства как понятия и не входит в его содержание. Соответственно, называть источник доказательства признаком последнего неверно. Определение источника доказательства, проверка его доброкачественности характеризует оценку процесса формирования доказательства, но не само доказательство. Более точно считать *признаком доказательства* получение информации из надлежащего (указанного законом) источника.

В заключении эксперта следует различать *содержание* (вывод, обоснованный проведенным исследованием, установлением и профессиональной оценкой экспертом фактов) и *форму* (заключение как акт). Оба компонента одинаково важны при определении доказательственной силы заключения эксперта.

Если вывод эксперта суд признает недостоверным, не основанным на научном исследовании, то заключение отвергается им как судебное доказательство. Равным образом несоблюдение формы заключения, несмотря на обоснованный и объективный вывод эксперта, также не дает возможности признать его судебным доказательством.

Значение судебного доказательства имеют как выводы эксперта, так и промежуточные факты, выявленные входе исследования. Промежуточные факты составляют фактическое основание заключения эксперта и в отрыве от вывода не могут использоваться в качестве судебного доказательства, поскольку их интерпретация требует применения специальных знаний; иное ведет либо к некомпетентному выводу об информации-доказательстве, либо к смешению процессуальных функций (суда и эксперта). Выявляемые экспертом в ходе специального исследования промежуточные факты (они отражаются в описательной части заключения) составляют фактическое основание для выводов эксперта. В этом смысле правильность установления фактов предопределяет правильность конечной оценки их экспертом и тем самым влияет на доказательственную силу заключения в целом.

*Заключение эксперта всегда дается в письменном виде*, однако его, безусловно, следует отличать от письменных доказательств. Характерным признаком письменных доказательств признается закрепление человеком сведений о фактах (доказательственной информации) на определенном вещественном носителе (бумаге, дереве и пр.) в виде определенных знаков. Природа заключения эксперта качественно иная: эксперт не закрепляет в письменном виде известную ему информацию, а добывает в ходе исследования новую, которой дает профессиональную оценку. Именно она является информацией-доказательством. Заключение эксперта отражает ход и получение первичной информации при помощи специальных знаний.

*Правовой основой судебной экономической экспертизы являются Конституция РФ, Гражданский процессуальный кодекс, Уголовно-процессуальный кодекс, Арбитражно-процессуальный кодекс, а также другие законы и нормативные правовые акты, регулирующие порядок судопроизводства.*

Процессуальный закон регламентирует содержание заключения эксперта лишь в самых общих чертах. В заключении должно быть указано, когда, где и кем произведена экспертиза, основания ее производства, кто присутствовал при проведении экспертизы, какие материалы эксперт использовал, какие вопросы были перед ним поставлены, и сформулированы его мотивированные ответы на них. На практике выработаны более подробные реквизиты заключения эксперта и определена его структура, что нашло закрепление в различных ведомственных положениях и инструкциях, регулирующих деятельность экспертных учреждений, а также отражено в бланках (образцах) заключения эксперта.

После производства исследований эксперт составляет письменное заключение и удостоверяет его своей подписью. Заключение – это единственная процессуальная форма, в которой эксперт доводит свои выводы до сведения органа или лица, назначившего экспертизу. Устные ответы эксперта в ходе допроса его на следствии и в суде разъясняют письменное заключение, но не могут его заменить.

Таким образом, заключение эксперта представляет собой письменно оформленный вывод эксперта, в котором он на основании произведенного исследования и в соответствии со своими специальными познаниями дает ответ на вопросы, поставленные перед ним лицом, производящим дознание, следователем и судом. Заключение эксперта является мотивированным ответом на поставленные вопросы на основе специальных познаний в результате всестороннего и объективного исследования представленных следствием или судом материалов.

Заключение эксперта, как и другие источники доказательств, должно внушать доверие. Это возможно при условии ясности и простоты изложения хода исследования, научной обоснованности, убедительности и аргументированности выводов. Так, заключение эксперта-бухгалтера должно быть ясным, полным, обоснованным и правильным (рис. 1.7).

Судебная экономическая экспертиза относится к числу выводных доказательств, так как ее выводы являются результатом исследования других доказательств и используются в качестве одной из посылок в логическом суждении для вывода о юридических фактах предмета доказывания (подлежащих доказыванию обстоятельств). Заключение эксперта всегда связано с другими доказательствами по делу, так как является результатом их специального исследования. Несмотря на это, заключение эксперта относится к первоначальным доказательствам, а не производным, поскольку эксперт не просто воспроизводит факты, а анализирует их, предоставляя в распоряжение суда первичную информацию.

**Ясным**

**Полным**

Эксперт-бухгалтер обязан не только указывать на определенные факты, но и объяснять их, в целях наглядности иллюстрировать заключения различными таблицами, схемами и т.д.

**Обоснованным**

Предполагает полноту ответов, их определенность и мотивированность, а также полноту исследования (изучение экспертом всех предоставленных материалов с помощью необходимых приемов проверки)

**Заключение эксперта-бухгалтера должно быть**

**Правильным**

деятельность

Должно быть документально и научно обосновано, т.е. все выводы должны быть подтверждены ссылками на документы и материалы дела, аргументированы теоретическими положениями бухгалтерского учета и судебной бухгалтерии

Сомнения в правильности заключения могут возникнуть при наличии в нем внутренних противоречий между выводами эксперта-бухгалтера и остальными материалами дела

Рис. 1.7. Требования к заключению эксперта-бухгалтера

Сущность заключения эксперта состоит в том, что с помощью этого доказательства органы предварительного следствия и суд получают возможность использовать в процессе установления истины по делу применяемые соответствующими специалистами познания в экономической теории и практике (науке), для выяснения или объяснения тех или иных существенных для дела фактов.

Если в ходе исследования будут установлены обстоятельства, по поводу которых вопрос не ставился, но которые, по мнению эксперта, имеют существенное значение, соответствующие данные также включаются в заключение. О других обстоятельствах, имеющих существенное значение, следует сообщить следователю (суду) до составления заключения. Тем самым решается вопрос об истребовании дополнительных материалов и проведении исследования, формулируется дополнительное задание эксперту.

Заключение эксперта имеет определенную структуру, соответствующую структуре специального исследования. Основу структуры и содержания заключения эксперта составляют:

– выявленные в ходе исследования факты специальной природы (экономические, финансовые, бухгалтерские и пр. в зависимости от предмета экспертизы);

– примененная экспертом методика (с обоснованием ее выбора);

– научное обоснование (научные положения, объясняющие сущность установленных экспертом фактов);

– выводы.

Заключение эксперта должно состоять из вводной, исследовательской частей и выводов (рис. 1.8).

**I** Вводная

часть

**II** Исследовательская часть

**III** Заключительная часть

Время, место, ФИО эксперта

Исследование

объектов

Выводы эксперта

**Заключение эксперта**

Рис. 1.8. Структура заключения эксперта

Во *вводной части* отражается:

– подписка эксперта об ответственности за дачу заведомо ложного заключения;

– время и место производства экспертизы;

– основания назначения экспертизы (постановление, определение);

– данные об органе или лице, назначившем экспертизу;

– сведения об эксперте, которому поручено производство экспертизы, и учреждении, если экспертиза производится им в порядке выполнения должностных обязанностей;

– вопросы, поставленные перед экспертом, краткое изложение обстоятельств дела, сообщенных эксперту.

Вопросы, поставленные перед экспертом, должны быть воспроизведены в заключении буквально. При необходимости уточнить их эксперт может указать в заключении, как он понимает тот или иной вопрос, или может обратиться к следователю с просьбой внести необходимые уточнения.

При даче заключения существенное значение имеют различного рода обстоятельства дела, относящиеся к предмету экспертизы. При этом во вводной части заключения указывается их источник (постановление следователя, определение суда, протоколы осмотра места происшествия, обыска и другие материалы дела), а существо самих фактов описывается дословно, как они изложены в процессуальном документе. Во вводной части заключения сообщается о присутствии следователя и обвиняемого при производстве экспертизы, о вопросах, которые были поставлены эксперту, и о данных обвиняемым объяснениях.

Ознакомление следователя и суда с вводной частью заключения позволит им выяснить правовые и фактические основания экспертного исследования и выводов. Сомнения в достаточности материалов или компетенции эксперта могут быть разрешены после изучения исследовательской части заключения, а если обнаружатся процессуальные нарушения, то в необходимых случаях следует назначить повторную экспертизу.

*Исследовательская часть заключения* представляет собой обоснование выводов и содержит:

– описание произведенных исследований с указанием примененных методов;

– ссылки на заключения других экспертов, использованные в качестве исходных данных;

– ссылки на материалы дела, проанализированные в пределах специальных познаний эксперта и предмета экспертизы;

– справочные данные;

– указание на участие эксперта в следственных действиях, если результаты следственных действий необходимы для обоснования выводов;

– сведения об эксперте, который проводил соответствующие исследования, если работало несколько экспертов;

– причины расхождения выводов, если выводы повторной экспертизы не совпадают с заключением первоначальной экспертизы.

Исследовательская часть посвящена изложению процесса исследования. Здесь эксперт указывает методики, им примененные; аргументирует их выбор; излагает условия применения специальных методов; этапы исследования. Именно в ходе исследования происходит установление так называемых промежуточных фактов, которые являются итогом отдельных этапов исследования.

Описание исследования осуществляется обычно в соответствии со схемой исследования. Так, при идентификационных исследованиях выделяются аналитическая стадия (раздельное исследование свойств объектов), сравнительная (установление совпадений и различий свойств объектов) и интегрирующая (комплексная оценка результатов исследования).

Разные виды экспертиз имеют свою специфику, которая отражается и на структуре исследовательской части заключения. Так, если к одному объекту исследования применяются различные методики, то изложение исследовательской части строится последовательно в соответствии с использованными методами. При исследовании нескольких объектов вначале исследуются свойства каждого объекта, затем идет сравнительный анализ свойств и в заключение дается оценка совпадающих признаков и вывод.

В любом случае исследовательская часть заключения должна содержать общую оценку проведенного исследования и обоснования выводов, к которым пришел эксперт. Иногда эту часть заключения выделяют в самостоятельную и называют синтезирующей. В *синтезирующей части (разделе) заключения* даются общая суммарная оценка результатов проведенного исследования и обоснование выводов, к которым пришел эксперт (эксперты). Например, при идентификационных исследованиях синтезирующая часть включает итоговую оценку совпадающих и различающихся признаков сравниваемых объектов, констатируется, что совпадающие признаки являются (не являются) устойчивыми, существенными и образуют (не образуют) индивидуальную, неповторимую совокупность. Синтезирующий компонент заключения не всегда выделяется в самостоятельную часть. Нередко он выступает как завершающий раздел исследовательской части. Это особенно характерно для однородных экспертиз.

Последовательность изложения исследовательской части определяет сам эксперт.

*Выводы* представляют собой оценку результатов исследования и четкие ответы на поставленные вопросы. Выводы излагаются в сжатых, лаконичных формулировках и представляют собой ответы на поставленные перед экспертом вопросы. На каждый из этих вопросов должен быть дан ответ по существу либо указано на невозможность его решения. *Вывод является конечной целью экспертного исследования и определяет его доказательственное значение по делу.*

Вывод – это умозаключение эксперта, сделанное по результатам проведенных исследований на основе выявленных или представленных ему данных об исследуемом объекте и общего научного положения соответствующей отрасли знания.

Основные *требования,* которым должен удовлетворять вывод эксперта, могут быть сформулированы в виде следующих *принципов:*

– *принцип квалифицированности* означает, что эксперт может формулировать только такие выводы, для построения которых необходима достаточно высокая квалификация, соответствующие специальные познания. Вопросы, не требующие таких познаний, которые могут быть решены на базе простого житейского опыта, не должны ставиться перед экспертом и решаться им, а если все же решены, то выводы по ним не имеют доказательственного значения;

– согласно *принципу определенности* недопустимы неопределенные, двусмысленные выводы, позволяющие различное истолкование (выводы об «одинаковости» или «аналогичности» объектов, без указания на конкретные совпадающие признаки, выводы об «однородности», в которых не указан конкретный класс, к которому отнесены объекты);

– в соответствии с *принципом доступности* в процессе доказывания могут быть использованы только такие выводы эксперта, которые не требуют для своей интерпретации специальных познаний, являются доступными для следователей, судей и других лиц.

Выводы эксперта могут иметь различную *логическую форму*. Логические формы выводов эксперта делятся на:

– *категорические и вероятные.*

Деление выводов на категорические и вероятные проводится по степени их подтвержденности. Категорический вывод дается экспертом, когда результаты исследования полностью его подтверждают. Вероятный вывод обоснован лишь частично. Категорический вывод означает полную уверенность эксперта в его правильности, вероятный дается им, когда такой уверенности у него нет. Вероятный вывод может формулироваться экспертом лишь при довольно высокой степени вероятности устанавливаемого факта. При небольшом различии вероятностей исследуемых вариантов эксперт должен констатировать невозможность решения вопроса;

– *о возможности и действительности.*

В выводах о возможности, в отличие от выводов о действительности, констатируется не факт объективной действительности, а лишь возможность какого-либо события, явления (самопроизвольного движения заторможенного транспортного средства, выстрела без нажатия на спусковой крючок и т.п.). Возможность не следует смешивать с вероятностью. Если вероятность – это характеристика нашего знания, которая может повышаться по мере его углубления, то возможность – это объективное состояние вещей. Возможность устанавливается достоверно и, будучи установленной, не меняется от того, реализовалась она практически или нет. Поэтому недопустима встречающаяся в практике подмена вероятных выводов выводами о возможности. Это может привести только к путанице и ошибкам. Поэтому выводы о возможности («могло быть», «могло не быть») должны формулироваться экспертом только в том случае, когда им решается вопрос не о факте действительности, а о фактической возможности какого-либо события, явления (например, о возможности «самопроизвольного» выстрела при падении или встряхивании оружия);

– *однозначные и альтернативные.*

Альтернативный вывод формулируется, когда эксперту не удалось прийти к единственному варианту решения и итогом исследования явилось несколько вариантов («текст отпечатан на машинке одной из трех систем – «Оптима», «Олимпия» или «Рейнметалл»). Однозначный вывод дается, когда эксперт приходит к единственному варианту решения («текст отпечатан на данной машинке»);

– *условные и безусловные.*

Условным называется вывод, в котором его истинность ставится в зависимость от какого-либо условия («текст выполнен не на данной машинке, если шрифт не подвергался замене»). Безусловный вывод никаких условий не содержит («след оставлен не данным ботинком»);

– *утвердительные и отрицательные.*

Отрицательный вывод констатирует отсутствие устанавливаемого факта, события, свойства («замеры производились товароведами поставщика, а не потребителя», «бухгалтерский учет не позволяет выявить поступления на склад определенных материальных ценностей»). Обычно отрицательный вывод является оправдательным доказательством. От отрицательных выводов необходимо отличать отрицающие формулировки типа «не исключено», «не означает» и т.п. Употребление таких формулировок в выводах справедливо признается недопустимым. Так, вывод типа «не исключено, что след оставлен данным предметом» по существу равнозначен выводу о невозможности решения вопроса, поскольку последний тоже не исключает такой возможности. Поэтому отрицающие формулировки не несут никакой дополнительной информации, а лишь затрудняют понимание вывода. Вместе с тем, они вполне допустимы не в самом выводе, а в пояснениях (комментариях) к нему, которые нередко выносятся в выводную часть заключения и могут иметь большое значение для правильного понимания и оценки вывода.

*Заключение комиссионной судебной экономической экспертизы.* В случае если при комиссионной судебной экономической экспертизе (проводимая несколькими экспертами одной специальности) члены комиссии придут к общему выводу, они составляют единое заключение. В случае разногласий эксперты, несогласные с другими экспертами, дают отдельные заключения. Может быть составлено также единое заключение, отражающее мнение части экспертов, участвовавших в комиссии.

При проведении комиссионной экспертизы (несколькими экспертами разных специальностей) разделение функций экспертов при производстве порождает ряд требований, относящихся к ее процессуальному оформлению. В заключении должны быть четко отражены функции каждого эксперта, принимавшего участие в производстве комплексной судебной экономической экспертизы (чего не требуется при однородной комиссионной экспертизе, поскольку там функции всех экспертов одинаковы).

*Заключение комплексной судебной экономической экспертизы.* В нем отдельно излагаются все виды исследований, проведенных различными экспертами. Заключение, таким образом, состоит из нескольких частей, соответствующих видам проведенных исследований. Далее, по каждому виду исследований формулируются сначала так называемые промежуточные выводы. Это необходимо для персонализации функций каждого эксперта, принимавшего участие в экспертном исследовании, для удобства использования результатов каждого вида исследований при формулировании конечных выводов, облегчает оценку заключения следователем и судом, в частности, проверку соблюдения экспертами пределов своей компетенции. Каждая такая часть заключения, включая промежуточные выводы, должна быть подписана тем экспертом (экспертами), который непосредственно провел данное исследование и сформулировал эти выводы.

Аналогичным образом в заключении комплексной судебной экономической экспертизы должны быть четко разграничены функции экспертов и при формулировании конечных выводов. Дело в том, что в их формулировании могут принимать участие не все эксперты – члены комиссии, а лишь достаточно компетентные в общем предмете исследования. Узкие специалисты, в частности, специалисты по методам, обычно ограничиваются лишь формулированием промежуточных выводов, которые затем используются другими экспертами при даче конечных выводов.

Конечным выводам предшествует синтезирующая часть, которая как и выводы подписывается только теми экспертами, которые принимали участие в их формулировании. Если эти выводы делались разными экспертами, каждый из выводов должен быть подписан отдельно.

Кроме заключения эксперта результатом назначения судебной экономической экспертизы может быть *сообщение о невозможности дачи заключения*. Такой документ составляется, когда невозможность решения поставленных вопросов очевидна без исследования. Поскольку исследование не проводится, экспертиза считается несостоявшейся, и никакого заключения эксперт не дает. Официальным документом, направляемым лицу или органу, назначившему экспертизу, является сообщение о невозможности дачи заключения. Оно составляется в следующих случаях:

– если поставленный вопрос выходит за пределы специальных знаний эксперта. Это может иметь место, когда вопрос вообще не требует для своего решения никаких специальных знаний и входит в компетенцию следователя и суда (например, определить по данным бухгалтерского учета фактическое поступление на склад определенных материальных ценностей), либо когда вопрос относится к компетенции эксперта другой специальности (например, не бухгалтера, а товароведа, если обоснованность списания материальных ценностей зависит от степени их износа);

– ввиду непригодности или недостаточности для дачи заключения предъявленных эксперту материалов, если ходатайство эксперта не удовлетворено. Недостаточность материалов чаще всего выражается в малом количестве образцов для сравнительного исследования, непригодность объекта для исследования (обычно идентификационного) является результатом его малой информативности (например, смазанный отпечаток пальца);

– если современное состояние науки и экспертной практики не позволяет решить вопрос. Например, в настоящее время не существует методики определения давности выстрела свыше нескольких дней.

Сообщение (акт) о невозможности дать заключение состоит из трех частей:

1) вводной, в которой излагаются приведенные выше сведения, указываемые во вводной части заключения эксперта-экономиста;

2) мотивировочной, где подробно излагаются причины невозможности дачи заключения;

3) заключительной, где указывается на невозможность дать ответ по каждому вопросу, поставленному перед экспертом.

Другим вариантом, когда назначенная судебная экономическая экспертиза считается несостоявшейся, является *возвращение материалов без исполнения руководителем экспертного учреждения лицу или органу, назначившему экспертизу*. Это бывает в случаях, когда в принципе экспертиза возможна, но в данной конкретной ситуации ее провести нельзя. Основаниями для такого возвращения являются:

– серьезные недостатки в процессуальном оформлении материалов, предъявляемых на экспертизу. Согласно действующим инструкциям, руководитель экспертного учреждения сначала уведомляет об этом лицо или орган, назначивший экспертизу, и, если последний в течение определенного срока не принимает мер для устранения недостатков, возвращает ему материалы без исполнения;

– отсутствие в судебно-экспертном учреждении соответствующих специалистов, оборудования, препаратов. Об этом руководитель также сразу уведомляет лицо или орган, назначивший экспертизу, и в соответствии с его указаниями направляет материал в другое учреждение или возвращает без исполнения.

Какого-либо процессуального оформления возвращение материалов без исполнения не требует, для этого достаточно сопроводительного письма.

*Допрос эксперта* предпринимается в связи с данным им заключением для разъяснения или дополнения данного им заключения. Эксперт не может допрашиваться до дачи заключения и вправе изложить свои ответы следователю собственноручно. Так, случаи, когда заключение эксперта-бухгалтера нуждается в уточнении или дополнении, перечислены на рис. 1.9. Эксперт допрашивается в случаях:

– недостаточной ясности или полноты заключения;

– когда необходимы не дополнительные исследования, а разъяснение терминологии и формулировок;

– для уточнения данных о компетентности эксперта и его отношении к делу;

– для более детального описания хода исследования, использованных материалов и методов;

– в целях объяснения расхождений между объемом поставленных вопросов и выводами, между исследовательской частью заключения и выводами;

– в целях выяснения причин расхождений между членами экспертной комиссии;

– в целях выяснения, в какой мере заключение основано на следственных материалах.

Обнаружены редакционные неточности

Арифметические ошибки и описки

Ответы на поставленные следователем вопросы даны неполно (например, констатация нарушения без уточнения периода его образования или ответственных за него лиц)

Обстоятельства, вызывающие необходимость уточнить или дополнить выводы эксперта-бухгалтера в связи с новыми доказательствами по делу, добытыми после представления заключения

**Случаи, когда заключение эксперта-бухгалтера нуждается в уточнении**

**или дополнении**

Противоречия между выводами эксперта-бухгалтера и другими доказательствами по делу, в основе которых лежат незначительные погрешности

Недостаточная ясность

выводов эксперта-бухгалтера

Разночтения в заключениях экспертов-бухгалтеров в результате применения ими различных методик

Рис. 1.9. Случаи необходимости разъяснения или дополнения данного экспертом-бухгалтером заключения

В результате допроса уполномоченное лицо (суд) может прийти к выводу о необходимости дополнительной или повторной экспертизы.

Затрагивая особенности проведения судебно-экономических экспертиз по уголовно квалифицируемым правонарушениям, стоить отметить, что, в соответствии с требованиями процессуального закона, выводы из исследования документов бухгалтерского учета и отчетности и других объектов судебной экономической экспертизы должны представлять собой логически законченный комплекс и единую систему причинно-следственных (логических) связей, состоящую из четырех взаимосвязанных элементов:

1) суммарное выражение в доходах от предпринимательской деятельности несоответствия договоров гражданско-правового характера, бухгалтерского учета и отчетности и подтверждающих их первичных распорядительных документов фактическим обстоятельствам предпринимательской деятельности.

Например, в заключении эксперта (характеристика объекта экспертного исследования): «Соответствует ущербу как последствию преступления и отражает экономические последствия интеллектуального подлога в документах, подтверждающих обязанности по административному праву и обязательства по гражданскому праву. Событие преступления раскрывается как элемент состава преступления… Ущерб рассматривается как причинно-следственная связь предмета преступных посягательств и субъективной стороны состава преступления»;

2) несоответствие фактического использования доходов от предпринимательской деятельности указанным в документах целям использования этих доходов устанавливается исходя из несоответствия измерителей стоимости объективному тождеству эквивалентного обмена продуктами предпринимательской деятельности;

3) несоответствие договоров гражданско-правового характера фактическим обстоятельствам предпринимательской деятельности устанавливается исходя из несоответствия предмета продаж по данным исследуемых документов бухгалтерского учета и отчетности предмету договоров гражданско-правового характера. Констатируется несоответствие конкретных договоров фактическим обстоятельствам предпринимательской деятельности;

4) несоответствие требованиям административного права по организации бухгалтерского учета и контролю за его ведением и составлением бухгалтерской отчетности, соблюдению и внутреннему контролю за соблюдением налогового и валютного законодательства. Перечисляются правонарушения, включая налоговые и валютные, причинно обусловленные преступлением. Констатируются нарушения требований административного права по документальному подтверждению бухгалтерского учета и отчетности, невыполнение (ненадлежащее выполнение) обязанностей по ведению бухгалтерского учета, внешнему (государственному и негосударственному) контролю за состоянием учетной и отчетной дисциплины. Отражаются условия, способствовавшие преступлению, включая соучастие бухгалтера, аудитора, налогового инспектора, других государственных служащих, взаимосвязи с разного рода преступными группами и сообществами.

В процессе изучения фактических обстоятельств предпринимательской деятельности исключаются следующие аспекты:

– отсутствие вины в нарушениях действующего законодательства исключается абстрагированием при анализе фактических обстоятельств от правовых категорий, абстрагированием от практического применения норм материального административного и гражданского права;

– неосторожная форма вины в нарушениях действующего законодательства исключается при достигнутой цели противоправного поведения, отражающей материализацию субъективной стороны состава преступления;

– малозначимость последствий деяния, характерная для административного проступка, исключается размером совокупного ущерба, его структурой по составу потерпевшей от преступления стороны (субъектов административного и гражданского права), а также наличием в составе потерпевшей стороны всех субъектов экономики – личности, общества и государства.

Таким образом, *эксперт-экономист в своем заключении:*

– устанавливает нарушения правил ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности;

– делает выводы о нарушениях налогового и гражданского законодательства, а также указывает лиц, которые несут ответственность за эти нарушения;

– оценивает доказательства, имеющиеся в материалах уголовного дела (показания свидетеля, потерпевшего, подозреваемого), выясняет нарушения правил составления документов, а затем отвечает на вопросы о правомерности или неправомерности деяний обвиняемого лица;

– дает оценки деятельности лиц, ответственных за невыполнение установленных государством обязанностей по организации бухгалтерского учета и составления отчетности;

– оценивает выполнение договорных обязательств хозяйствующих субъектов между собой;

– все перечисленные утверждения, в зависимости от вопросов, поставленных на разрешение экспертизы.

Материалы, иллюстрирующие экспертное заключение и его результаты, прилагаются к заключению и служат его составной частью. Материалы о ходе и условиях экспертного исследования сохраняются в судебно-экспертном учреждении. По требованию органа или лица, назначившего экспертизу, они представляются для приобщения к делу.

**1.12. Исследование и оценка экспертного заключения судом**

Исследование и оценка заключения эксперта судом являются важнейшими этапами судебной деятельности, в ходе которых проверяется и оценивается доказательственная сила заключения.

Исследование доказательств – это непосредственное восприятие и анализ их в судебном заседании с целью установления достоверности каждого из них, достаточности их совокупности для правильного определения юридических фактов, иных имеющих значение для дела обстоятельств. Цель исследования достигается в ходе проверки доказательств, выяснения условий сохранения информации, сопоставления каждого доказательства с другими, устранения противоречий, предварительного построения целостной системы доказательств.

Исследование заключения эксперта производится в судебном заседании. Прежде всего, суд оглашает заключение эксперта для его непосредственного восприятия всеми участвующими в деле лицами и в соответствии с принципами устности и непосредственности. Это обязанность суда. Недостаточно лишь визуально ознакомиться с заключением. Порядок исследования экспертного заключения подчинен общим правилам процессуального закона. Основные элементы исследования доказательств составляют: непосредственное восприятие доказательственной информации судьями и устное исследование в судебном заседании. Суд, заслушав объяснения участвующих в деле лиц, устанавливает порядок допроса свидетелей, экспертов и исследования других доказательств.

После оглашения заключения эксперту с разрешения суда могут быть заданы вопросы в целях разъяснения и дополнения заключения. Это происходит в рамках допроса эксперта, который выступает одним из *процессуальных способов проверки экспертного заключения*.

Гражданско-процессуальный кодекс регламентирует порядок допроса эксперта. Первым задает эксперту вопрос лицо, по ходатайству которого назначен эксперт, и его представитель, а затем другие лица, участвующие в деле, и представители. Эксперту, назначенному по инициативе суда, первым предлагает вопросы истец. Судьи вправе задавать вопросы эксперту в любой момент его допроса.

Уголовно-процессуальный кодекс с учетом специфики уголовного судопроизводства устанавливает иной порядок: вопросы эксперту сначала задают судьи, а затем обвинитель, потерпевший, гражданский истец, гражданский ответчик и их представители, защитник и подсудимый.

Важно отметить, что результаты допроса эксперта не являются самостоятельным доказательством искомого юридического факта. При допросе эксперту не могут быть заданы новые вопросы, которые не были предметом экспертизы. Эксперт также не вправе формулировать новые выводы. Во время допроса лишь уточняются и разъясняются ход экспертного исследования и те выводы, к которым пришел эксперт.

В ходе исследования заключение эксперта сопоставляется с другими доказательствами по делу, выявляется степень его полноты и обоснованности, проверяется соблюдение процессуальных прав субъектов процесса (при назначении и производстве экспертизы).

*Исследование заключения дает суду необходимую информацию для последующей его оценки.*

Специфика заключения эксперта такова, что оно формируется до исследования его в судебном заседании. Допрос эксперта не является необходимым и обязательным элементом исследования экспертного заключения. Если суд не находит оснований для допроса эксперта, заключение оглашается в судебном заседании, воспринимается, сопоставляется с другими доказательствами по делу.

Процессуальным способом проверки экспертного заключения может служить повторная экспертиза, которая назначается в случае несогласия суда с заключением эксперта по мотиву необоснованности, а также в случае противоречий между заключениями нескольких экспертов. При этом проведение экспертизы поручается другому эксперту или другим экспертам. Такое правило обусловлено тем, что, констатируя необоснованность экспертного заключения, суд тем самым признает его недостоверным. Заключение эксперта, даваемое по итогам повторной экспертизы, также является судебным доказательством.

Процессуальный закон предусматривает возможность проведения дополнительной экспертизы и в тех случаях, когда достоверность заключения эксперта не подвергается сомнению, но суд приходит к выводу о недостаточной ясности или неполноте заключения. Назначение данной экспертизы не связано с сомнением в обоснованности экспертного заключения, поэтому производство дополнительной экспертизы может быть поручено тому же эксперту.

Вывод о необоснованности или неполноте экспертного заключения можно сделать, лишь проведя его оценку. С другой стороны, суд назначает повторную экспертизу именно с целью проверки первоначального заключения эксперта. Проверка – один из элементов судебного исследования, направленный на выявление доброкачественности информации, оценку источников ее формирования.

Исследование, оценка и проверка доказательств тесно взаимосвязаны друг с другом. Главное отличие состоит в том, что оценка доказательств есть мыслительная, логическая деятельность, тогда как проверка, помимо этого, предполагает также проведение определенных процессуальных действий, направленных на исследование доказательств, отыскание новой информации о том же искомом обстоятельстве (с тем, чтобы определить достоверность проверяемого доказательства). Таким образом, оценка и проверка не полностью тождественны.

Окончательная оценка доказательства, имеющая процессуальное значение, всегда формализуется в определенных судебных актах, прежде всего в судебном решении (приговоре) по делу. Предварительная же оценка сопровождает весь процесс исследования доказательств.

*Общее правило оценки доказательств* заключается в следующем: суд оценивает доказательства по внутреннему убеждению, основанному на беспристрастном, всестороннем и полном рассмотрении имеющихся в деле доказательств в их совокупности. Никакие доказательства не имеют для суда заранее установленной силы.

Таким образом, *оценка доказательств имеет как внутреннюю (логическую), так и внешнюю (правовую) стороны, и, будучи мыслительным актом, проявляется во вне в процессуальных действиях.* Заключение эксперта, как и все другие доказательства, не имеет заранее установленной силы и оценивается по общим правилам, т.е. по внутреннему убеждению.

Тем не менее, хотя заключение эксперта и не имеет каких-либо преимуществ перед другими доказательствами, оно обладает, по сравнению с ними, весьма существенной спецификой, поскольку представляет собой вывод, умозаключение, сделанное на основе исследования, проведенного с использованием специальных познаний. Поэтому его оценка часто представляет для лиц, не обладающих такими познаниями, немалую сложность. По этой же причине судебные ошибки чаще всего допускаются при использовании именно этого вида доказательств.

На практике довольно распространено чрезмерное доверие к заключению эксперта, завышенная оценка его доказательственного значения. Считается, что так как оно основано на точных научных расчетах, то не может быть и каких-либо сомнений в его достоверности. Хотя прямо такая мысль в решениях (приговорах) и других документах не высказывается, тенденция к этому на практике довольно сильна. Между тем заключение эксперта, как и любое другое доказательство, может оказаться сомнительным или даже неправильным по разным причинам. Эксперту могут быть представлены неверные исходные данные или неподлинные объекты. Может оказаться недостаточно надежной примененная им методика. И, наконец, эксперт, как и все люди, тоже не застрахован от ошибок, которые, хотя и редко, но все же встречаются в экспертной практике.

Поэтому экспертное заключение, как и любое другое доказательство, должно подвергаться тщательной, всесторонней проверке и критической оценке.

Деятельность суда по оценке заключения эксперта имеет два уровня:

1) анализ структуры и содержания заключения с точки зрения соответствия его *юридическому, гносеологическому и этическому критериям*;

2) определение доказательственного значения (силы) экспертного заключения.

Наиболее сложным, несущим на себе отражение специфики формирования заключения эксперта, представляется первый уровень. Выявление соответствия экспертного заключения *юридическому критерию* предполагает проверку его законности, соблюдения процессуальных норм при назначении, проведении экспертизы, оформлении и представлении суду ее результатов в виде заключения. При этом соблюдение требования законности предполагает не только соответствие заключения требованиям процессуальной формы, но и иным правовым предписаниям, гарантирующим права человека.

Оценивая соответствие заключения законности, суд проверяет:

– соблюдены ли требования процессуального закона о специальной правоспособности лица, назначенного экспертом, не было ли оснований для отвода;

– соблюден ли процессуальный порядок назначения и проведения экспертизы (в том числе: соблюден ли порядок направления материалов и объектов на экспертизу; соблюдены ли права заинтересованных лиц при назначении и проведении экспертизы; в соответствии ли с законом эксперт реализовал обязанность по даче заключения и полномочия в ходе исследования);

– соответствует ли заключение по форме и содержанию требованиям закона.

Оценка соответствия экспертного заключения *гносеологическому критерию* означает оценку научной обоснованности и достоверности выводов эксперта, оценку качества и полноты проведенного исследования. Решение этой задачи предполагает проверку:

– произведена ли экспертиза компетентным лицом, не вышел ли эксперт за пределы научной компетенции;

– оценку формирования фактического основания исследования, достаточности и доброкачественности объектов исследования;

– логический анализ структуры заключения;

– проверку соответствия выводов эксперта установленным в ходе исследования фактам, обоснованности и допустимости примененных экспертом методик.

Оценка соответствия заключения эксперта *этическому критерию* позволяет характеризовать нравственную приемлемость примененных экспертом средств и способов исследования, что может быть весьма важно для оценки допустимости специальных методов.

Определение достоверности выступает обязательным элементом оценки любого судебного доказательства. При этом применительно к оценке заключения эксперта оно приобретает особое содержание. Оценить достоверность заключения – значит оценить соответствие выводов эксперта действительности и под этим углом зрения – надежность примененных экспертом методик.

*Оценка достоверности* предполагает:

– оценку исходного научного положения экспертизы;

– достаточности предоставленного эксперту исследовательского материала;

– правильности представленных эксперту исходных данных;

– полноты проведенного экспертом исследования;

– правильности выявленных экспертом признаков (промежуточных фактов);

– правильности экспертной интерпретации выявленных промежуточных фактов и их достаточности для вывода.

Оценка таких элементов содержания заключения эксперта, как правильность избранного им научного положения и правильность его реализации в ходе исследования через специальные методики, требует владения специальными знаниями. Одновременно требовать от суда, чтобы он во всех случаях сам разбирался в правильности примененных экспертом научных положений и опытов лишено реального основания.

Поэтому не следует обязывать суд выступать в роли специалиста, исследующего экспертное заключение с точки зрения специальных знаний. Оценка достоверности предполагает логический анализ всех составных частей заключения. Несоблюдение экспертом требований, предъявляемых к структуре заключения, есть показатель определенных нарушений, которые могут отразиться на достоверности заключения. Квалифицировать это обстоятельство – задача суда. Суд обязан проверить, наличествует ли в заключении обоснование выбора специальных методик и ссылка на их апробированность.

В оценку достоверности заключения включают также *оценку надежности примененных экспертом методик*. Как правило, эксперты проводят исследования по заранее разработанным методикам, официально апробированным и утвержденным. Надежность их обычно достаточно высока. Тем не менее, в судебной практике бывают случаи, когда научная обоснованность экспертной методики ставится под сомнение кем-нибудь из участников процесса и становится предметом активного обсуждения в судебном заседании. Чаще всего это делается в отношении нетрадиционных, недавно созданных методик, не получивших еще всеобщего признания.

В практике встречаются также случаи использования экспертами (особенно частными) устаревших или нерекомендованных методик, неправильного выбора коэффициентов или иных табличных данных, что необходимо учитывать при оценке достоверности заключения эксперта.

В последнее время все большее число экспертных исследований проводится с использованием ЭВМ. В зависимости от степени формализации исследования роль математических методов может быть различной – от вспомогательных, применяемых наряду с традиционными, до основных, когда практически все расчеты осуществляются на ЭВМ. В таких случаях правильность вывода зависит от надежности примененной программы для ЭВМ. При оценке этого нужно иметь в виду, что по установленному в экспертных учреждениях порядку каждая программа, прежде чем она допускается к использованию в экспертной практике, должна пройти установленную процедуру апробации и утверждения. Причем данные об этом отражаются в заключении.

Поэтому имеется возможность проверки надежности программы по формальным признакам: кем она создана, когда и каким органом одобрена и рекомендована к применению и т.п. Программа, не отвечающая установленным формальным требованиям, может быть поставлена под сомнение, а это, в свою очередь, может послужить основанием для оспаривания экспертного заключения.

Помимо надежности примененной экспертом методики (включая и программу для автоматизированного экспертного исследования) при оценке обоснованности заключения эксперта нужно учитывать *достаточность представленного эксперту исследовательского материала*. На практике эксперты не всегда используют свое право заявить ходатайство о предоставлении дополнительных материалов и иногда дают заключение на основе недостаточной совокупности таких материалов, что может привести к экспертной ошибке.

Вопрос о проверке достоверности заключения эксперта связан также с проблемой *оценки допустимости использованных экспертом специальных методов и методик*. При этом не следует путать два аспекта:

1) оценка заключения эксперта с точки зрения процессуальных правил допустимости;

2) оценка допустимости специальных способов исследования.

В первом случае суд оценивает соблюдение процессуальной формы при назначении и проведении экспертизы (проведена ли экспертиза на основании определения суда, соответствует ли заключение эксперта всем требованиям и реквизитам, указанным в законе, не подлежит ли эксперт отводу по установленным процессуальным законом основаниям и т.п.). Во втором случае речь идет об определении допустимости примененных экспертом методик с точки зрения предусмотренных Конституцией РФ и международными актами гарантий прав человека (что в основном имеет значение для экспертиз, в которых объектом является человек, а общим предметом – его организм или психика).

Одним из элементов оценки заключения эксперта является *определение его доказательственного значения (силы)*. Нередко ошибки допускаются именно на этом этапе, когда заключение, в общем правильное и обоснованное, неверно интерпретируется следствием или судом, что чревато судебными ошибками.

Доказательственное значение заключения эксперта может быть различным. Это зависит от многих обстоятельств: от того, какие факты установлены экспертом, от характера дела, от конкретной судебно-следственной ситуации, в частности, от имеющейся на данный момент совокупности доказательств. Прежде всего, доказательственное значение заключения эксперта определяется тем, какие обстоятельства им устанавливаются, входят ли они в предмет доказывания по делу или являются доказательственными фактами, уликами.

В других случаях, когда устанавливаемые экспертом факты не входят в предмет доказывания, они являются косвенными доказательствами. Доказательственная ценность их может быть различной. Наибольшую силу имеют выводы эксперта об индивидуальном тождестве. Более слабой, по сравнению с установлением индивидуального тождества, уликой является вывод эксперта о родовой (групповой) принадлежности объекта. Он выступает в качестве косвенного доказательства такого тождества. Доказательственная значимость его тем более чем менее широк класс, к которому отнесен объект. Обычно эксперты, относя объект к какому-то классу, дают характеристику этого класса, указывают на его распространенность.

Таким образом, доказательственная сила выводов эксперта о родовой (групповой) принадлежности объекта обратно пропорциональна степени распространенности класса, к которому отнесен объект. Поэтому знание этой степени распространенности является необходимым условием правильной оценки доказательственной значимости вывода. Выводы эксперта, являющиеся косвенными доказательствами, могут быть положены в основу приговора (решения) суда только в совокупности с другими доказательствами, они могут быть лишь звеном в такой совокупности.

Доказательственная значимость заключения эксперта зависит также и от *логической формы вывода*. Является достаточно спорным вопрос о доказательственном значении вероятных выводов эксперта. Однако в любом случае нужно иметь в виду, что доказательственная ценность таких выводов (если таковую признать) значительно ниже, чем категорических, они являются лишь косвенным доказательством устанавливаемого экспертом факта.

Составление заключения нельзя отрывать от исследовательского процесса. При составлении заключения суждения и выводы приобретают большую четкость и ясность, и тогда легче проследить связи изучаемых свойств и признаков явлений, событий предметов материального мира, увидеть логичность или непоследовательность доказывания. Мнение эксперта по существу решаемого вопроса формулируется не только в процессе исследования, но и при изложении синтезирующего раздела заключения. В это время аналитическое и сравнительное исследования могут возобновляться, а их результаты дополняться и уточняться. Поэтому процесс составления заключения должен рассматриваться в единстве с исследованием.

**1.13. Истинность заключения эксперта**

Установление истины в деле является главной задачей справедливого и правого суда (правосудия). В своем предмете судебная экспертиза опирается на требования закона по выяснению материальной истины при отправлении правосудия. Судебная экономическая экспертиза, равно как и другие виды судебных экспертиз, направлена на установление истины в гражданском, уголовном и арбитражном судебных разбирательствах и поэтому призвана оказать правосудию реальную помощь, представляя собой необходимое для отправления правосудия процессуальное действие.

Наши знания об объектах, свойствах объектов, выводы эксперта на основе специальных познаний могут быть либо ложными, либо истинными, т.е. соответствующими объективной реальности, не зависящей от воли и желания лица. Устанавливаемая экспертом истина конкретна в том смысле, что основывается на материалах дела, имеет значение в связи с рассматриваемыми следователем и судом событиями, обстоятельствами уголовного, гражданского либо арбитражного дела.

Эксперт не раскрывает, да и не стремится познать и открыть все закономерности и связи, свойства и признаки исследуемого объекта. Эксперты не изучают объекты в полном объеме и удовлетворяются знаниями о нем, которые практически необходимы и вполне достаточны для установления конкретного факта. Однако из этого не следует, что относительная истина не содержит частиц абсолютной истины. Свойственная ей неполнота знания об объекте тем более не означает ошибочности или вероятности суждений эксперта. Истины о факте не могут измениться, и в том их абсолютное значение. Эксперт призван устанавливать такие истины о факте, но его знания о факте не обладают абсолютной полнотой и потому являются относительными. Нельзя рассматривать, механически отрывая друг от друга, понятия истины объективной, относительной и абсолютной, противопоставлять их. Истина в конкретном понимании, правильно и полно отражающая объективную реальность, и относительна, и абсолютна одновременно.

Достоверность выводов эксперта означает, что истина установлена, логически и фактически доказана. Понятие достоверности раскрывается через истинность и определяется как суждение, не вызывающее сомнений, проверенное практикой знание. Вероятный вывод эксперта означает его предположение, поскольку для категорического заключения у него не было достаточных данных. Очевидно, когда эксперт на основе своих познаний не решает вопрос категорически, то это вовсе не исключает реальной возможности для следователя и суда установить тот или иной факт с использованием других доказательств.

Рассматривая вопрос об отношении познания эксперта и устанавливаемых фактов, часто указывают, что истинность означает уверенность эксперта в соответствии его представлений действительности, объективным обстоятельствам дела. Эксперт формулирует свой вывод, будучи полностью убежденным в том, что этот вывод правилен, согласуется с реальными обстоятельствами, данными науки. Если же такое убеждение отсутствует, то эксперт не может и не должен давать заключения в категорической форме. Он сообщает следователю и суду свое обоснованное предположение или указывает на причины невозможности решения вопроса по существу.

Истинность суждений, выводов эксперта иногда связывают с наглядностью, очевидностью устанавливаемых фактов. Между тем результаты экспертного исследования, как правило, бывают далеко не очевидными. К тому же очевидное для одних, для других может быть неясным и неубедительным. Поэтому очевидность не является ни основой, ни критерием истинности. Эксперт во всех случаях обязан логически доказать правильность своих выводов, подтвердить их фактическими данными и научными положениями.

Завершая исследование, оценивая его результаты и формулируя выводы, эксперт может и должен обращаться к всеобщему критерию истинности познания – к практике. Понятие практики применительно к экспертной деятельности весьма многообразно и сложно. Ее формами являются и непосредственная познавательная деятельность, и обобщенный личный опыт, научные положения криминалистики и судебной экспертизы, следственно-судебная практика и, наконец, общественная практика, проявляющаяся в разных формах научных знаний, общечеловеческой практической деятельности. Результаты исследования оцениваются в конечном итоге на основе экспертного опыта, экспертной и следственно-судебной практики, итогов работы коллективов экспертных учреждений, доказанных наукой и практикой положений.

Представления эксперта основываются на сумме конкретных фактических данных, полученных путем использования научных методов и технических средств, надежность и эффективность которых проверена практикой.

Инструментальные методы и технические средства исследования сами по себе являются результатом синтеза ряда закономерностей, включают опыт, опробованные на практике результаты их применения. Их надежность может рассматриваться как своеобразный гарант истинности полученных экспертом выводов. К тому же в каждом отдельном случае эксперт может прибегнуть к эксперименту, который нередко позволяет убедиться в достоверности выводов, продемонстрировать всем участникам уголовного, гражданского процессов, либо арбитражного процесса существование определенного факта, о котором эксперт выносит свое заключение.

На отдельных этапах исследования в случаях применения инструментальных методов и средств эксперт всегда ставит частные, конкретные задачи. Совпадение ранее намеченной цели и полученного результата нередко выступает важнейшим условием проверки правильности сделанных частных выводов, заключения эксперта. Такое сопоставление и соответствие результатов служит в последующем основой для оценки данных, получаемых при производстве других экспертиз.

Следственно-судебная практика также может рассматриваться как критерий истинности заключений экспертов. Вывод эксперта о факте проверяется на основе и в связи с другими доказательствами, с системой фактических данных по делу. Обстоятельства конкретного дела не являются единственным критерием истинности заключения эксперта.

Так, установленный экспертом факт может противоречить ряду известных следователю и суду фактических данных. Противоречие, несовпадение и несогласованность заключения с другими доказательствами не всегда еще являются достаточным основанием для утверждения, что выводы эксперта ошибочны: возможны недостоверность, несоответствие действительности отдельных обстоятельств, установленных по делу. В таких случаях следователь, суд продолжают собирание и исследование доказательств, в том числе путем проведения дополнительной либо повторной экспертизы. Полученные новые доказательства и установленная ими совокупность фактов и обстоятельств позволяют проверить истинность ранее собранных доказательств, и не исключено, что будет подтверждено соответствие действительности первоначально установленного экспертом факта.

Не всякое экспертное исследование приводит к установлению объективной истины, ради которой эксперт призывается на помощь следователем и судом. Ошибочность, неточность заключения эксперта возможны и зависят от ряда конкретных обстоятельств, связанных, например, с существенными изменениями свойств и признаков исследуемых объектов, неполным их отображением, применением экспертом малонадежных и неэффективных методов и др.

***Контрольные вопросы***

1. Что представляет собой понятие экспертизы?

2. Чем судебная экспертиза отличается от несудебной?

3. Каковы этапы производства судебной экспертизы?

4. Какие выделяют признаки судебной экспертизы?

5. В чем заключается процессуальная форма судебного процесса?

6. В чем состоит содержание процессуальных отношений по проведению судебной экспертизы?

7. В чем проявляется сущность судебной экспертизы?

8. Какие выделяют уровни судебной экспертизы в соответствии с трехмерным основанием ее классификации?

9. Что понимается под классами судебных экспертиз? Какие выделяют классы судебных экспертиз?

10. Как предлагается классифицировать судебную экономическую экспертизу?

11. Какие задачи решает судебно-бухгалтерская экспертиза?

12. Что представляет собой ущерб от финансовых махинаций?

13. Что включает в себя инструментарий финансовых махинаций?

14. Какие задачи решает судебная финансово-кредитная экспертиза?

15. Что представляет собой комплексная судебная экономическая экспертиза?

16. В чем принципиальное отличие комиссионной экспертизы от комплексной?

17. Какие вопросы ставятся на разрешение судебной экономической экспертизы?

18. В чем заключаются отличия между судебной ревизией, аудитом и судебной экономической экспертизой?

19. Каковы отличительные признаки аудиторской проверки, проводимой по поручению органов дознания, и судебной бухгалтерской экспертизы?

20. Что представляет собой предмет судебной экономической экспертизы?

21. Какие выделяют объекты исследования судебной экономической экспертизы?

22. Что необходимо учитывать при определении частного предмета судебной экономической экспертизы?

23. Какие вопросы решаются при определении объекта экспертного исследования?

24. Что понимается под доказательством в судебной экономической экспертизе?

25. Что представляет собой механизм внесения заведомо ложных сведений в документы?

26. Какие обстоятельства подлежат доказыванию по уголовному делу?

27. Какие выделяют признаки события (состава) преступления?

28. Что представляет собой материальный ущерб как последствие преступления?

29. Какие выделяют способы причинения ущерба?

30. Что представляет собой интеллектуальный подлог в документах?

31. Что выступает целью исследования материалов уголовного дела в судебной экономической экспертизе?

32. Что относится к предмету судебной бухгалтерской экспертизы?

33. В чем заключается правило относимости исследуемых в ходе экспертизы доказательств?

34. Что включают в себя объекты судебной бухгалтерской экспертизы?

35. В какие документы вносится интеллектуальный подлог при присвоении доходов?

36. В какие документы вносится интеллектуальный подлог при растрате доходов?

37. Что включают в себя иные материалы дела, содержащие сведения, относящиеся к предмету судебной экономической экспертизы?

38. Какими правилами должны руководствоваться судебные эксперты при работе с показаниями свидетелей?

39. Что является основанием производства судебной экономической экспертизы?

40. Какие этапы включает порядок назначения судебной экономической экспертизы?

41. Какие выделяют наиболее существенные основания для назначения судебной экономической (бухгалтерской) экспертизы?

42. Какой процессуальный акт реализует решение о назначении судебной экспертизы?

43. Каковы структура и содержание постановления следователя о назначении экспертиза?

44. Каковы особенности назначения судебной экономической экспертизы в судебном заседании?

45. Каковы структура и содержание определения суда о назначении экспертиза?

46. В чем состоят особенности производства экспертизы в судебном экспертном учреждении?

47. Каковы основания назначения дополнительной экспертизы?

48. Каковы причины назначения повторных судебных экономических экспертиз?

49. Каковы обязанности руководителя судебно-экспертного учреждения по производству экспертизы?

50. Из каких основных этапов состоит экспертиза в судебном заседании?

51. В чем заключаются особенности судопроизводства в кассационной и надзорной инстанциях?

52. С чем связано определение правового статуса судебного эксперта?

53. Какие выделяют формы использования специальных бухгалтерских знаний в юридической практике?

54. Чем определяется процессуальное положение судебного эксперта-экономиста?

55. Какие основные требования предъявляются к судебному эксперту?

56. Что входит в обязанности судебного эксперта?

57. Какими правами обладает судебный эксперт?

58. В чем может выражаться ложность заключения судебного эксперта?

59. В каких случаях эксперт привлекается к уголовной ответственности, к дисциплинарным взысканиям?

60. Что включает в себя понятие компетентности эксперта?

61. Каковы особенности ознакомления эксперта с материалами дела?

62. Какие требования предъявляют к заключению эксперта?

63. В чем состоит отличие содержания и формы в заключении эксперта?

64. Что выступает правовой основой судебной экономической экспертизы?

65. Что составляет основу структуры и содержания заключения эксперта?

66. Из каких частей состоит заключение эксперта, что в них отражается?

67. Каким основным требованиям должен удовлетворять вывод эксперта?

68. Какую логическую форму могут иметь выводы эксперта?

69. В чем состоят особенности составления заключения комиссионной и комплексной судебной экономической экспертизы?

70. В каких случаях составляется сообщение о невозможности дачи экспертом заключения?

71. Из каких частей состоит сообщение о невозможности дачи экспертом заключения?

72. Каковы основания для возвращения материалов без исполнения руководителем экспертного учреждения лицу или органу, назначившему экспертизу?

73. В каких случаях заключение эксперта-бухгалтера нуждается в уточнении или дополнении?

74. В каких случаях происходит допрос эксперта?

75. Какие требования предъявляются к выводам из исследования документов бухгалтерского учета и отчетности и других объектов судебной экономической экспертизы?

76. В чем состоят особенности исследования и оценки экспертного заключения судом?

77. Каков процессуальный порядок исследования экспертного заключения?

78. Какие выделяют процессуальные способы проверки экспертного заключения?

79. В чем заключается общее правило оценки доказательств судом?

80. Какие выделяют уровни в деятельности суда по оценке заключения эксперта?

81. Каким основным критериям должны соответствовать структура и содержание заключения эксперта?

82. В чем заключается оценка достоверности заключения эксперта?

83. В чем состоит оценка надежности примененных экспертом в ходе его исследования методик?

84. Что нужно учитывать при оценке обоснованности заключения эксперта?

85. От каких обстоятельств зависит доказательственное значение заключения эксперта?

86. В чем особенности и проблемы установления истинности заключения эксперта?

**2. МЕТОДИКА СУДЕБНОЙ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ**

**(БУХГАЛТЕРСКОЙ) ЭКСПЕРТИЗЫ**

**2.1. Методическое обеспечение экспертной деятельности**

Экспертное исследование представляет собой творческий процесс, в котором экспертом проявляются знание достижений и методов различных наук, диалектико-материалистической теории познания, владение современными высокоэффективными методами исследования, эрудиция эксперта, его личный опыт.

Далеко не всякое техническое средство и метод, применяемые в различных областях деятельности, могут быть рекомендованы для использования в экспертной практике. К ним предъявляется ряд специфических требований, определенных, прежде всего, процессуальным законом:

– экспертной практике могут быть рекомендованы только научно обоснованные, экспериментально опробованные методы и средства, эффективность которых научно доказана;

– правом преимущества пользуются такие методы и средства, которые не ведут к порче или существенному изменению вещественных доказательств;

– результаты их применения должны быть очевидны, в определенной мере наглядны как для экспертов, так и для всех участников уголовного, гражданского либо арбитражного процессов;

– важно, чтобы применение методов и средств не ущемляло законных интересов и прав граждан, не унижало их чести и достоинства, не нарушало морально-этических норм общества.

Термины «метод», «способ», «прием», «логическая операция» нередко рассматриваются в качестве синонимов. Вместе с тем, они различаются по степени общности:

– более общим является содержание понятия метода, включающего в себя совокупность способов, приемов;

– о приемах преимущественно упоминается при использовании каких-либо приборов, аппаратов либо специализированных операций, когда речь идет о приемах обращения и использования орудий труда, различных вспомогательно-технических средств.

Под *методом* вообще понимается способ деятельности (в том числе познания), подход к изучаемому событию, явлению, образ действия для достижения какой-либо цели, решения задачи. В теории познания метод рассматривается как система регулятивных принципов, правил, норм практической или теоретической деятельности человека. Благодаря использованию различных методов (системы, комплекса методов) человеческая деятельность может быть эффективной.

Использование каждого метода, ведущего к достижению намеченной цели, не произвольно опирается на достигнутые знания, накопленный практический опыт. Эффективным является применение в качестве метода познания законов, причинных и иных форм связей. Отсюда следует, что различие между теорией и научным методом относительно. Вполне корректно утверждение: научный метод – это применение теории.

Предлагаемые наукой для осуществления целенаправленной и эффективной деятельности методы применяются упорядоченно и системно с учетом их субординации и координации. Экспертному познанию также присущи упорядоченность и системность методов. Это реализуется в научных методиках экспертиз, стадиях экспертного исследования. Систематизация методов может проводиться с различными целями и по разным основаниям, в частности, по содержанию и степени общности, по отрасли знания (или источнику зарождения и формирования метода как системы знаний), по родам и видам экспертиз и т.д.

Опираясь на философские, обществоведческие и естествоведческие классификации методов исследования, применительно к экспертно-познавательной деятельности можно провести систематизацию методов, учитывающую степень общности, их субординацию. Тогда общая система методов экспертного исследования представляется в следующем виде:

– всеобщий диалектико-материалистический метод и методы «традиционной» логики;

– общие (общепознавательные) методы: наблюдение, измерение, описание, планирование, эксперимент, моделирование и др.;

– частные инструментальные, вспомогательно-технические методы, применяемые в эмпирическом познании;

– специальные методы, функции которых выполняют специализированные методики экспертного исследования.

Диалектико-материалистическая теория определяет методологические начала всякой деятельности и, конечно, экспертного познавательного процесса. Вместе с тем, она как метод познания не подменяет и не исключает, а предполагает применение в конкретно-практическом знании общих и частных методов исследования, своеобразных приемов, зависящих от конкретной задачи и предмета исследования.

В арсенале методов экспертного исследования, равно как в любом научном и практическом познании, существенное значение имеют диалектические и формально-логические категории, методы (операции), определяющие образ правильного мышления, ведущего к истинному знанию. В деятельности экспертов воплощаются логические операции (методы): анализ, синтез, сравнение, абстрагирование, идеализация и формализация, построение умозаключений путем индукции и дедукции, т.е. все законы и операции логики.

Вместе с тем, не следует отождествлять философские категории и конкретно-научные понятия значительной степени общности, в том числе методы. Вполне допустимо выделение общих и частных методов и рассмотрение их на особых уровнях. В познавательной деятельности эксперта широкое применение получают и такие общие методы, как наблюдение, измерение, описание, выдвижение гипотез, планирование, моделирование, эксперимент и другие, которые также составляют основу методически правильного, успешного исследования. Указанные методы оправданно называть общими (либо общепознавательными), если соотносить их с сугубо частными методами и приемами (например, с инструментальными методами), исходной методической основой которых может быть наблюдение, измерение, описание и т.п.

К частным методам экспертного исследования можно отнести, прежде всего, инструментальные (или так называемые физические, химические, фотографические, автоматизировано-вычислительные и т.д.), реализуемые в судебной экспертизе для решения своеобразных практических задач. Эти методы действительно являются частными, если их сравнивать с общепознавательными методами наблюдения, измерения, описания и другими общими методами. В настоящее время судебные эксперты располагают эффективными высокотехнологичными инструментальными методами, приемами и средствами для решения разнообразных вопросов.

Благодаря динамичной эволюции различных отраслей знаний арсенал научно-технических методов и средств судебной экспертизы постоянно обогащается более совершенными приборами, аппаратурой и устройствами. Для их применения разрабатывают специальные способы и приемы, учитывающие не только их общие исследовательские возможности, но и особенности объектов судебной экспертизы и своеобразие задач экспертного исследования. Систематизация таких приемов на основе полного раскрытия всех возможностей аппаратуры, приборов позволяет сформулировать общие принципы и частные методики применения инструментальных средств исследования.

Таким образом, *частные, инструментальные методы исследования* – это совокупность приемов (способов) применения технических средств, используемых при исследовании объектов судебной экспертизы для решения вопросов, относящихся к предмету экспертизы. Вместе с тем, следует учитывать, что частные, инструментальные методы при производстве экспертиз используются на основе и в развитие общих методов исследования. Применение последних также должно учитывать специфику решаемых задач и особенности исследуемых объектов.

Под специальными методами часто понимают такие, которые применяются в конкретной отрасли знания и ни в какой другой, используются для решения группы или определенного типа задач. *В судебной экспертизе функции специальных методов выполняют методики экспертного исследования.*

Дело в том, что попытки определить какой-либо метод в качестве специального экспертного оказываются безрезультатными, как минимум, по двум причинам:

– во-первых, нет ни одного метода и даже приема, который не находил бы применения в различных родах познания (или видах экспертного исследования);

– во-вторых, на современном этапе развития научного и практического знания общепринятой является концепция комплексного исследования, синтезирования полученных результатов для рационального и истинного знания.

Этим условиям отвечает методика экспертного исследования как система методов, приемов и технических средств. В ее структуре (применительно к отдельным родам и видам) формируются также общие положения, определяющие направления и стадии исследования, объективные критерии надежности и оценки выводов эксперта.

В познавательной деятельности эксперту следует добиваться разумного сочетания, дополнения, уточнения и проверки результатов исследования, получаемых разными методами. Важно пользоваться ими комплексно (системно).

Существенным признаком каждого рода (вида) экспертизы является методика экспертного исследования. Под такой *методикой экспертизы принято понимать систему научно обоснованных методов, приемов и технических средств (приборов, аппаратуры, приспособлений), упорядоченных и целенаправленных для решения вопросов, установления фактов, относящихся к предмету судебных экспертиз.*

Понятие «методика» характеризуется, прежде всего, *системой (совокупностью) методов*. Это означает, что включенные в ее содержание, структуру методы применяются в определенной последовательности (очередности), зависящей и от поставленных задач, и от условий, в которых ведется исследование. Методы и технические средства заимствуются из естественных, технических, многих других наук, но в экспертизе они применяются в трансформированном виде, что обусловливается своеобразием задач и специфическими объектами экспертиз, и потому они отличаются качественно новыми формами и процедурами их реализации: своеобразной системой использования ЭВМ, приборов и аппаратов, а подчас специальными устройствами, сопряженными со стандартным оборудованием.

Каждый метод, прием, техническое средство, если взять его в отдельности, находит применение при производстве различных родов, видов судебной экспертизы, не говоря уже о том, что он может использоваться во многих сферах человеческой деятельности. В методиках экспертизы эти методы объединены, систематизированы и целенаправленно используются для решения конкретных вопросов, входящих в предмет экспертизы. При научной разработке методик учитывается специфика исследуемых объектов, характер извлекаемой из вещественных доказательств и других объектов информации, юридическая процедура судебной экспертизы.

Следует различать *общую и частную методики* рода, вида судебной экспертизы, уровни их развития.

*Частные методики* создаются по отдельным видам и разновидностям экспертизы. Например, в судебно-технической экспертизе имеются частные методики для исследования реквизитов документов, идентификации и дифференциации материалов, из которых изготовляются документы (бумага, чернила и т.д.).

Вместе с тем в целом судебно-техническая экспертиза документов и другие судебные экспертизы имеют *общие положения методики экспертного исследования*, объединенные единством задач, предмета, общностью изучаемых свойств и признаков объектов различных родов экспертиз. Общие и частные методики для каждого рода, вида экспертиз подробно исследуются в соответствующих пособиях, методических письмах и т.д.

Методы исследования всегда целенаправленны. Поэтому в науке и на практике их соотносят с задачей и объектом изучения. Применительно к судебной экспертизе это означает, что *выбор и применение того или иного метода зависят от предмета и объекта экспертизы*. Определяемость методик предметом и объектами экспертизы указывает на взаимосвязь: уяснив предмет и объект экспертизы, можно формировать методику исследования, а в итоге понять сущность судебной экспертизы. Содержание методик исследования должно рассматриваться как существенный признак каждого рода, вида, разновидности судебной экспертизы.

*Методическое обеспечение экономических экспертиз* включает в себя совокупность методических приемов, применяемых при экспертном исследовании хозяйственных операций, отображенных в учете, в результатах ревизий и проверок финансовой деятельности хозяйствующих субъектов. *Общенаучные методы исследования в экономических экспертизах* включают в себя, прежде всего, анализ и синтез, абстрагирование и конкретизацию, индукцию и дедукцию, аналогию и моделирование, системный анализ и другие методы исследования окружающей действительности.

*Конкретные научные методические приемы экономической экспертизы* – это специфические приемы экспертного исследования, разработанные на основе достижений практики, а также развития экономической и юридической наук. Их можно объединить в три группы:

1) *документальные.*

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

2) *расчетно-аналитические.*

К расчетно-аналитическим приемам относятся, прежде всего, экономический анализ, статистические расчеты, экономико-математические методы.

Экономический анализ представляет собой систему научных приемов, используемых в экономической экспертизе для выявления причинных связей, обусловивших конфликтные ситуации в хозяйственных операциях и процессах, которые стали объектами расследования правоохранительными органами.

Статистические расчеты – приемы, с помощью которых экспертиза может определить качественные и количественные характеристики исследуемых хозяйственных операций и процессов, не содержащихся непосредственно в исходной экономической информации (бухгалтерском балансе, расчетных ведомостях на заработную плату и т.п.). Применяются они при необходимости произвести уточнения приближенных величин, перейти от одних величин к более точным характеристикам количественных связей и отношений.

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

3) *обобщения и реализации результатов экспертизы.*

Обобщение и реализация результатов экспертизы включает сводку, систематизированное изложение результатов в заключении эксперта, изучение заинтересованными лицами этих заключений, оценку и реализацию следствием и судом ее результатов, назначение повторных или дополнительных экспертиз.

**2.2. Методы судебной экономической (бухгалтерской) экспертизы**

*Методом судебной экономической (бухгалтерской) экспертизы* является совокупность приемов, используемых экспертом-экономистом при исследовании документов бухгалтерского, статистического, оперативного учета, управленческого учета записей счетных регистров в совокупности с документами гражданско-правового характера и другими материалами дела и даче заключения по поставленным перед ним вопросам, входящим в его компетенцию.

Среди *методов судебной бухгалтерской экспертизы* выделяют общенаучные и специальные методические приемы (рис. 2.1).

Судебная экономическая экспертиза является самостоятельным источником доказательств, относящихся к предмету доказывания в соответствующем звене судебной системы. Как самостоятельный источник доказательств, судебная экономическая экспертиза использует средства научного экономического анализа исходных данных, содержащихся в других доказательствах, приобщенных к делу.

Следователь, прокурор, судья, расследуя (рассматривая) дело о хищениях, должностных злоупотреблениях, споры между хозяйствующими субъектами, гражданами экономического характера, исследуют учетные документы и иные материалы. Поэтому им необходимо знание методов исследования данных экономики, финансов и бухгалтерского учета. Без этого невозможно самостоятельно проводить работу, направлять деятельность ревизора, контролировать полноту и всесторонность исследования материалов, осуществляемого экспертом.

Правовую природу судебной экономической экспертизы характеризуют три признака:

– во-первых, в ее основе лежит информация о фактах предпринимательской деятельности, обладающая свойством относимости к исследуемой деятельности и познаваемая (исследуемая) для получения сведений о других искомых фактах (юридических, доказательственных);

Общенаучные методические приемы

Специальные научные методические приемы

Анализ

Синтез

Индукция

Дедукция

Аналогия

Моделирование

Абстрагирование

Конкретизация

Системный

анализ

Расчетно-аналитические

Документальные способы и приемы

Экономический анализ

Экономико-криминалистический анализ

Статистические расчеты

Экономико-математические методы

Инжиниринговые методы и процедуры

Обобщение и реализация результатов экспертизы

Группировка недостатков по периодам возникновения

Аналитическая группировка

Систематизированное изложение результатов в заключении эксперта

Реализация результатов

экспертизы

**Методы судебной бухгалтерской экспертизы**

Сопоставление бухгалтерских документов, документальная проверка, информационное моделирование

Контрольное сличение, арифметическая проверка (пересчет), нормативно-правовая проверка, проверка документов и записей по форме, восстановление количественно-суммового учета, проверка восстановления утраченных или уничтоженных документов

Рис. 2.1. Методы судебной бухгалтерской экспертизы

– во-вторых, судебная экономическая экспертиза обладает процессуальной формой, предусмотренной в законе как одно из средств доказывания. Процессуальная форма судебной экономической экспертизы выступает в качестве гарантии достоверности получаемых в результате экспертного исследования сведений о доказательственных фактах;

– в-третьих, она подчинена определенному законом процессуальному порядку получения и исследования доказательственной информации о фактах предпринимательской и иной экономической деятельности.

Доказательственное значение судебной экономической экспертизы утрачивается, если при ее проведении игнорируется хотя бы один из признаков, характеризующих ее правовую природу:

– отсутствует логический процесс познания;

– не соблюдается процессуальная форма;

– нарушается процессуальный порядок получения и исследования доказательственной информации.

Согласно требованиям материального и процессуального права общими требованиями к методике исследования предметов и документов являются:

– сопоставление сведений в документах с объективной реальностью с целью выявления несоответствия этих сведений реальным результатам предпринимательской деятельности (доходам) как предмету посягательств и выявления интеллектуального подлога. Тем самым выявляется несоответствие сведений из документов действительным результатам предпринимательской деятельности (доходам);

– анализ и сопоставление фактов предпринимательской деятельности (в отличие от документальной проверки исполнения законов и подзаконных актов, проводимой налоговыми органами). Анализ фактов предпринимательской деятельности проводится с целью определения фактических результатов предпринимательской деятельности исследуемой организации, выявления недостоверных данных в отчетности, представленной государству, и в документах, являющихся основанием для учета и отчетности;

– объективность и полнота исследования фактов предпринимательской деятельности за период деяний реальных распорядителей доходами (лица или группы лиц), полученными от предпринимательской деятельности. Объективность и полнота выражаются в исследовании всех имеющихся сведений, строгом соответствии выводов из исследования имеющимся сведениям;

– построение причинно-следственных логических взаимосвязей использования предмета посягательств и недостоверности сведений в документах, предполагающих юридическую оценку деяний в соответствии с нормами материального права. Логические взаимосвязи заключаются в причинно-следственной связи между распоряжением доходами, несоответствием сведений в документах, учете и отчетности фактам и результатам предпринимательской деятельности и материальными последствиями деяний для собственников доходов, извлекаемых из использования имущества, и государства;

– определение отрицательных материальных последствий деяний виновных лиц для собственников имущества и государства. Материальные последствия определяются в виде части доходов от продаж продукции (товаров, работ, услуг), доходов на капитал и доходов от продажи собственности, использованных или не использованных в интересах предпринимательской деятельности и не поступивших государству в виде налогов и обязательных платежей, в причинно-следственной связи с несоответствием документов фактическим обстоятельствам предпринимательской деятельности.

С целью определения материальных последствий преступления (правонарушения, нарушения договорных отношений) в сфере экономики выявляются заведомо ложные сведения в договорах гражданско-правового характера, первичных распорядительных документах, бухгалтерском учете и отчетности, декларациях о доходах предпринимателя (физического лица). Это соответствует признакам умышленной формы вины в нарушениях действующего законодательства, включая налоговое.

Бухгалтерский учет и отчетность имеют важное значение для реализации принципа неотвратимости наказания за ущерб, причиненный преступлениями (правонарушениями) материальным интересам личности, общества и государства. Принцип неотвратимости предполагает сплошной анализ бухгалтерской отчетности субъектов предпринимательской и иной экономической деятельности с целью выявления признаков преступления (правонарушений) и нарушений договорных отношений.

В уголовном, гражданском и арбитражном процессе экспертиза ставит перед собой задачу определения средствами экономического анализа признаков виновности и установление причиненного преступлением (правонарушением) или нарушением договорных отношений ущерба. Это налагает соответствующие обязательства на эксперта-экономиста в выборе методики исследования своих объектов.

С целью наиболее полного определения причиненного ущерба предъявляются требования к объективности и полноте исследования фактов предпринимательской деятельности за рассматриваемый период. Полнота определения ущерба отражается в составе субъектов экономических отношений, которым причинен ущерб. С целью выяснения потерпевшей от преступления (правонарушения) или нарушения договорных отношений стороны определяются отрицательные материальные последствия такого рода действий для собственников имущества и государства. Например, может быть сделан вывод о неправомерном использовании денежных средств не в интересах предпринимательской деятельности.

Пример вывода из исследования документов: «имело место несоответствие договоров гражданско-правового характера, первичных распорядительных документов, бухгалтерского учета и отчетности фактическим обстоятельствам предпринимательской деятельности ООО «Ростаккум», в связи с чем использованы не в интересах предпринимательской деятельности доходы ООО «Ростаккум» за 2016-2018 годы в сумме 165.227,1 тыс. руб.».

Полнота определения ущерба является серьезной проблемой современного состояния судебных экономических исследований. До настоящего времени практически не определяется ущерб в связи с интеллектуальным подлогом в документах, предоставляющих право на судебную защиту.

В отличие от проверки документального подтверждения бухгалтерского учета и отчетности, при исследовании документов недостоверность отчетности выявляется сопоставлением имеющихся в ней сведений с познанной объективной реальностью. Критерием недостоверности отчетности в этом случае является несоответствие ее показателей истинным результатам деятельности.

Основным методом определения ущерба является *экономический анализ* бухгалтерской отчетности по правилам научного логического мышления в процессе познания предмета.

Способы причинения ущерба государству и собственникам доходов, извлекаемых из использования имущества, способы сокрытия ущерба в учете и отчетности, а также размер причиненного материального ущерба определяются несоответствием имеющих юридическое значение документов фактическим хозяйственным операциям, целям и результатам предпринимательской деятельности. Размер ущерба устанавливается исходя из объективного экономического содержания эквивалентного обмена продуктами предпринимательской деятельности. *Эквивалентный обмен продуктами предпринимательской деятельности* осуществляется с использованием денег как всеобщего эквивалента или без такового при товарообменных операциях, когда деньги используются в функции меры стоимости.

Имеющиеся в материалах дела сведения о несоответствии доходов продавца и расходов его покупателей по данной совокупности операций приводятся в соответствие с *объективным тождеством эквивалентного обмена*:

**Т = Д1,**

**Т = Т1,**

**Т = Т1 + Д1,**

где Т, Т1 означает стоимость товарного эквивалента при натуральном обмене продуктами предпринимательской деятельности (деньги используются в функции меры стоимости);

Д, Д1 означает стоимость денежного эквивалента при обмене продуктами предпринимательской деятельности (деньги используются в функции платежного средства).

Согласно указанному тождеству *совокупность эквивалентных (в денежном и товарном эквивалентах) и безэквивалентных (в денежном измерении) затрат, соответствующих результатам предпринимательской деятельности продавца, всегда объективно равна совокупности эквивалентных (в денежном и товарном эквивалентах) затрат покупателей у данного продавца.*

*Результаты предпринимательской деятельности каждого хозяйствующего субъекта как продавца соответствуют по стоимости совокупности эквивалентных и безэквивалентных затрат, равной по стоимости и возмещаемой за счет эквивалентных затрат его покупателей.* Эквивалентным затратам каждого покупателя соответствует определенная доля результатов предпринимательской деятельности его продавца.

Специальные методы научного экономического анализа в судебной экономической (бухгалтерской) экспертизе позволяют определить:

– весь результат предпринимательской деятельности, не отраженный в первичных документах, бухгалтерском учете и отчетности (неконтролируемый доход);

– часть результата предпринимательской деятельности, соответствующую ущербу для собственников доходов и государства в сфере экономики (присвоенные или растраченные доходы от продаж, включая не уплаченные государству налоги и обязательные платежи).

Полнота определения ущерба от преступного посягательства (нарушения договорных отношений) в соответствии с выявленными умышленными нарушениями законов и подзаконных нормативных актов (положений договоров) достигается:

– во-первых, сопоставимостью отражения предмета посягательств с объективной реальностью;

– во-вторых, определенной последовательностью исследования документов бухгалтерского учета и отчетности.

Сопоставимость отражения предмета посягательств в учете и отчетности с объективной реальностью обеспечивается при сравнении результативных показателей отчетности с требованиями объективных экономических законов эквивалентного обмена продуктами свободной предпринимательской деятельности.

Выявление признаков правонарушений в балансе организации основано на исходной теоретической посылке о взаимосвязях и единстве товародвижения и движения денег (стоимостная оценка товаров адекватна денежной массе продаж товаров).

При отсутствии других, кроме баланса, объектов экспертизы и сведений, относящихся к предмету экспертизы, в иных материалах дела заключение эксперта по делу дается по результатам анализа баланса.

Последовательность исследования документов бухгалтерского учета и отчетности строится «от баланса к первичному документу» (от синтеза к анализу), когда искажения информации в первичном документе являются конкретным проявлением искажений в самой бухгалтерской (финансовой) отчетности. В соответствии с понятием экономического преступления первичные распорядительные документы с заведомо ложными сведениями подтверждают каналы безвозмездного изъятия предмета посягательств.

При наличии в материалах дела, наряду с балансом, других объектов исследования, в том числе регистров бухгалтерского учета и первичных распорядительных документов, исследование проводится в следующей последовательности:

– по балансу организации устанавливаются размер и способы причинения ущерба;

– по регистрам бухгалтерского учета подтверждаются результаты анализа баланса и устанавливается конкретный механизм изъятия доходов, включая несоответствие системы бухгалтерского учета предмету продаж и обороты по счетам бухгалтерского учета, соответствующие способам причинения ущерба (присвоению и (или) растрате доходов от предпринимательской деятельности);

– по первичным распорядительным документам устанавливаются конкретные операции с денежными средствами, соответствующие причинению ущерба (безвозмездному изъятию доходов от предпринимательской деятельности). Тем самым обнаруживаются источники возмещения ущерба.

**2.3. Экспертное исследование отчетного баланса**

Объективное экономическое содержание баланса соответствует стоимости эквивалентного обмена продуктами предпринимательской деятельности и представляет собой тождество по стоимости доходов продавца от предпринимательской деятельности и эквивалентных затрат его покупателей.

Следуя правилам формальной логики, эксперт при проведении экспертизы формирует *понятие бухгалтерского баланса*:

– разные представления о балансе сравниваются друг с другом (компарация):

– результаты предпринимательской деятельности;

– совокупность средств организации и источников их образования;

– рассматривается то, как различные представления о балансе могут охватываться в одном сознании (рефлексия):

– результаты предпринимательской деятельности есть совокупность средств организации;

– результаты предпринимательской деятельности есть совокупность источников образования средств;

– результаты предпринимательской деятельности есть доходы от продаж собственности (имущества, активов) и продуктов этой деятельности;

– результаты предпринимательской деятельности есть продажная стоимость продуктов и имущества, согласованная продавцом с покупателями и оплаченная ими;

– продажная стоимость продуктов и имущества есть затраты на производство и реализацию и финансовый результат (независимо от правил бухгалтерского учета);

– выделяется все то, в чем различаются данные представления о балансе (абстракция) и формулируются понятия баланса:

– баланс есть продажная стоимость продуктов и имущества, согласованная продавцом с покупателями и оплаченная ими (в обмене деньги используются функции не только в средства платежа) или

– баланс есть объективное тождество эквивалентного обмена продуктами предпринимательской деятельности в рыночной экономике (в обмене деньги используются не только в функции средства платежа, но и меры стоимости).

Действуя таким образом, эксперт выявляет несоответствие юридической формы конкретного отчетного баланса понятию баланса. Это несоответствие адекватно *признакам заведомо ложных сведений в бухгалтерском балансе*:

– независимо от наличия товарообменных операций: несоответствие статей активов и пассивов отчетного баланса по их экономическому содержанию (поскольку средства организации в реальности по своему предметному (наличному) бытию соответствуют источникам);

– при отсутствии товарообменных операций (в обмене деньги используются только в функции средства платежа): несоответствие валюты отчетного баланса продажной стоимости продуктов и имущества, согласованной продавцом с покупателями и оплаченной ими (поскольку продажная стоимость продуктов и имущества в реальности адекватна затратам и финансовому результату в виде прибыли или убытка);

– при наличии товарообменных операций (в обмене деньги используют функции не только в средства платежа, но и меры стоимости): несоответствие валюты отчетного баланса объективному тождеству эквивалентного обмена продуктами предпринимательской деятельности (поскольку объективное тождество эквивалентного обмена продуктами предпринимательской деятельности у продавца адекватно совокупности эквивалентных и безэквивалентных затрат организации как покупателя по отношению к продавцам и как продавца по отношению к покупателям).

Структура заключения о сущности баланса соответствует *последовательности тождеств*:

1) актив есть совокупность эквивалентных и безэквивалентных затрат продавца;

2) пассив есть эквивалентные затраты покупателя;

3) актив и пассив, отражающие данное тождество, есть баланс.

Таким образом, равенство актива и пассива отчетного баланса является отражением объективного тождества, с одной стороны, совокупной стоимости эквивалентных и безэквивалентных затрат продавца и, с другой стороны, стоимости эквивалентных затрат его покупателей.

Стоимость эквивалентных затрат продавца находит отражение в оборотных активах баланса. Стоимость безэквивалентных затрат продавца находит отражение во внеоборотных активах баланса. Добавленная стоимость у продавца проявляется частично в оборотных активах и частично во внеоборотных активах.

Любой части стоимости как эквивалентных, так и безэквивалентных затрат у продавца объективно соответствует определенная часть стоимости эквивалентных затрат у его покупателя или покупателей.

Следуя теории доказательств, несоответствие валюты отчетного и истинного баланса выявляется исходя из отклонения юридической формы баланса в виде тождества актива и пассива, и материального содержания этого же баланса по экономическому смыслу отдельных статей и валюты в целом.

По отчетному балансу распознаются следы причинения ущерба и его сокрытия при составлении баланса. Исследуя отчетный баланс, эксперт проходит путь от внешних признаков, составляющих совокупность следствий, к основанию для выводов о ложности балансовых данных. Следы сокрытия ущерба в бухгалтерском балансе определяются по *признакам сворачивания валюты баланса*. В этом случае:

– активы и пассивы по своему экономическому содержанию не соответствуют друг другу;

– несоответствие по экономическому смыслу статей активов и пассивов сочетается с формальным равенством итогов актива и пассива баланса.

При исследовании отчетного баланса как вещественного носителя информации о результатах предпринимательской деятельности и предмете преступных посягательств в экспертизе производятся следующие логические действия:

– сопоставление активов и пассивов отчетного баланса по их экономическому содержанию. Признак идентификации – предметная определенность существования активов и пассивов, тождественных по стоимости понятию баланса как продажной стоимости продуктов и имущества, оплаченной покупателями;

– сопоставление краткосрочных пассивов с оборотными активами по валюте отчетного баланса (у организации как покупателя по отношению к продавцам). Признак идентификации – соответствие по доле в стоимости оборотных активов каждого предметно определенного краткосрочного пассива по виду кредиторской задолженности и количеству этих видов;

– сопоставление оборотных активов с краткосрочными пассивами по валюте отчетного баланса (у организации как продавца по отношению к покупателям). Признак идентификации – соответствие по доле в стоимости краткосрочных пассивов и количеству предметно-определенных в реальном существовании активов;

– сопоставление внеоборотных активов по валюте отчетного баланса с источниками их формирования (у организации как продавца по отношению к покупателям). Признак идентификации – соответствие внеоборотных активов и их источников в пределах результатов предпринимательской деятельности отчетного периода.

Определению ущерба по балансу организации предшествует постатейный анализ соответствия актива и пассива баланса. При этом исходят из формы стоимости, в которой она проявляется в статье баланса (денежная или товарная).

Следует, прежде всего, обратить внимание на состав краткосрочных пассивов и сопоставить его с составом оборотных активов.

Например, кредиторская задолженность перед поставщиками и другими сторонними организациями за товары, работы, услуги должна корреспондировать со статьями запасов, но не может соответствовать остатку денежных средств в активе баланса. Это связано с тем, что товарная форма кредиторской задолженности не соответствует массе денежных средств, оставшейся у продавца и отраженной в балансе организации.

Кредиторская задолженность перед работниками по оплате труда не должна в балансе корреспондировать с производственными запасами, так как начисленная заработная плата может соответствовать остатку невозмещенных затрат в виде незавершенного производства или незавершенного строительства.

Авансы полученные могут корреспондировать с краткосрочными финансовыми вложениями, остатком денежных средств, но не соответствуют остатку дебиторской задолженности за покупателями, не соответствуют остатку готовой продукции или товаров отгруженных. Это связано с тем, что в авансах полученных воплощена денежная форма стоимости, а в остатке готовой продукции и товаров отгруженных – товарная.

Следы причинения ущерба обнаруживаются при исследовании баланса по признакам, характеризующим общее содержание механизма безвозмездного изъятия доходов (причинения ущерба).

К *признакам причинения ущерба* относятся:

– несоответствие денежной и товарной форм стоимости по отношению к предметно определенным активам в каждый момент времени;

– несоответствие увеличения активов, отражающих результаты деятельности, изменению соответствующих им пассивов (источников);

– несоответствие увеличения пассивов (источников) изменению соответствующих им активов;

– нереальность превышения активов (вложений) над пассивами или пассивов (источников) над активами;

– уменьшение валюты баланса как следствие безвозмездного изъятия доходов.

С целью определения размера ущерба и выявления несоответствия документов, подтверждающих учет и отчетность, фактическим результатам предпринимательской деятельности и целям использования этих результатов, хозяйственные операции анализируются:

– независимо от гражданско-правовой формы взаимоотношений хозяйствующего субъекта с его контрагентами по хозяйственным связям,

– независимо от правил бухгалтерского учета затрат, включаемых в себестоимость и издержки обращения, учета использования прибыли,

– независимо от требований к составлению баланса организации, в соответствии с экономическим смыслом отраженных в балансе статей актива и пассива.

Материальный ущерб как последствие преступления (правонарушения, нарушения договорных отношений) определяется на основании документов, имеющих юридическую силу для подтверждения обязанностей и обязательств субъекта предпринимательской деятельности. В документах могут быть выявлены искажения разного рода формальных признаков, в том числе подделанная подпись, фиктивная печать или искажены другие формальные реквизиты. Такие документы являются одним из видов доказательств виновности в преступлении (правонарушении), если они имеют значение для правильного разрешения дела и относятся к исследуемой предпринимательской деятельности. Вместе с тем, эти документы не имеют юридической силы для подтверждения ущерба от преступления.

Следы причинения ущерба и его сокрытия при составлении баланса отличаются особенностями в зависимости от способа причинения ущерба. Так, влияние присвоения доходов на баланс организации заключается в несоответствии активов и пассивов баланса в связи с недостаточностью источников возмещения эквивалентных и (или) безэквивалентных затрат, соответствующих результатам предпринимательской деятельности.

С целью сокрытия причиненного ущерба валюта отчетного баланса при его составлении сворачивается и уменьшается на сумму ущерба, соответствующую использованию части результатов предпринимательской деятельности не в интересах этой деятельности. В частности, не поступившие в организацию доходы от продаж вуалируются в балансе другими пассивами, включая источники собственных средств (капитал и резервы) и долгосрочные пассивы, не соответствующие действительным средствам. По данным баланса складывается превышение прироста источников внеоборотных активов над увеличением самих внеоборотных активов.

Безэквивалентные затраты по своему экономическому содержанию соответствуют распределяемой прибыли. Поэтому анализ соответствия этих затрат отраженным в балансе пассивам организации имеет важное значение для логической проверки сохранности прибыли, полученной субъектом предпринимательской деятельности.

Признаком присвоения распределяемой прибыли является превышение прироста внеоборотных активов, соответствующих результатам предпринимательской деятельности, над величиной изменения за анализируемый период источников формирования этих активов (капитала и резервов).

Влияние растраты доходов на отчетный баланс организации заключается в несоответствии активов и пассивов баланса в связи с недостаточностью оборотных активов, соответствующих реальным доходам от продаж продуктов предпринимательской деятельности.

Прирост краткосрочных пассивов, соответствующих по экономическому содержанию стоимости результатов предпринимательской деятельности, превышает величину изменения соответствующих оборотных активов, отражающих по стоимости результаты предпринимательской деятельности.

Может иметь место и ситуация, когда часть результатов предпринимательской деятельности в виде совокупности эквивалентных и безэквивалентных затрат (доходов продавца) одновременно с эквивалентными затратами покупателей не оставляет следов ни в активе, ни в пассиве баланса продавца. В этом случае исследуются другие материальные носители информации о фактах предпринимательской деятельности, не относящиеся к объектам экспертизы.

По балансу организации выявляются признаки причинения ущерба собственникам доходов, если при наличии признаков ущерба, причиненного самой организации, имеет место увеличение непогашенной кредиторской задолженности:

– работникам по оплате труда;

– поставщикам по оплате за поставки и сторонним организациям по оплате за выполненные работы и услуги;

– акционерам и учредителям по распределению прибыли;

– коммерческим банкам по полученным кредитам.

Экономической сущности баланса соответствуют *три критерия истинности балансовых данных*:

1) соответствие эквивалентных затрат исследуемой организации как покупателя совокупности эквивалентных и безэквивалентных затрат продавцов для этого покупателя (поставщиков, сторонних организаций);

2) соответствие эквивалентных затрат исследуемой организации как продавца эквивалентным затратам ее покупателей;

3) соответствие безэквивалентных затрат исследуемой организации как продавца эквивалентным затратам ее покупателей.

В представлении о критериях истинности отчетного баланса важно правильно понимать экономический смысл результатов предпринимательской деятельности. В данном случае не имеются в виду финансовые результаты (прибыль) или денежная масса доходов, получившая на практике название выручка от реализации. Речь идет об объемных измерителях хозяйственного оборота, увеличение которого отразилось на увеличении валюты баланса.

С целью определения по критериям истинности баланса суммы причиненного ущерба производятся преобразования указанных в исследуемом балансе исходных данных. Все приведенные по статьям баланса исходные данные анализируются по их экономической природе, исходя из тождества массы стоимости в активах и пассивах баланса и независимо от того, соответствуют или нет исходные данные истинному балансу организации. Целью исследования баланса является определение ущерба по стоимости и независимо от того, в какой предметной форме эта стоимость нашла отражение в самом балансе как документе.

Эквивалентным затратам исследуемой организации как продавца соответствуют оборотные активы, безэквивалентным затратам соответствуют внеоборотные активы. В пределах стоимости полученных доходов внеоборотные активы соответствуют распределяемой прибыли, оборотные активы соответствуют доходам, предназначенным для возмещения эквивалентных затрат.

С целью определения безвозмездного изъятия доходов:

– оборотные и внеоборотные активы приводятся в соответствие с источниками их формирования, а также результатами предпринимательской деятельности;

– прирост оборотных активов, соответствующих невозмещенным эквивалентным затратам, сопоставляется с изменением источников их формирования;

– прирост источников формирования оборотных активов, соответствующих доходам от предпринимательской деятельности, сопоставляется с изменением оборотных активов;

– изменение внеоборотных активов, соответствующих распределяемой прибыли, сопоставляется с изменением источников их формирования.

Для сопоставимости с источниками формирования:

– оборотные активы увеличиваются на убытки текущего года;

– внеоборотные активы увеличиваются на величину изменения убытков прошлых лет.

Содержащиеся в балансе организации сведения исследуются средствами логического анализа независимо от того, соответствуют или нет данные баланса сведениям подтверждающих его регистров бухгалтерского учета (главной книги). Доказательственное значение по делу имеет официальный баланс как документ надлежащей юридической силы, независимо от того, соответствуют ли данные баланса сведениям бухгалтерского учета. Подтверждением юридической силы баланса является формальное равенство его актива и пассива, а также взаимная увязка балансовых данных со сведениями приложенных к балансу форм бухгалтерской отчетности.

Рассмотрим несколько примеров.

*1. Выявление несоответствия эквивалентных затрат исследуемой организации как покупателя эквивалентным и безэквивалентным затратам ее продавцов*

Выявление несоответствия эквивалентных затрат исследуемой организации как покупателя эквивалентным и безэквивалентным затратам ее продавцов устанавливается путем несоответствия измерителей стоимости эквивалентного обмена продуктами предпринимательской деятельности исследуемой организации как покупателя с ее продавцами. Преследуется цель проверки соответствия в пределах исследуемого периода отраженных в балансе оборотных активов отраженным там же краткосрочным пассивам.

Если оборотные активы превышают краткосрочные пассивы (на сумму несоответствия оборотные активы не обеспечены источниками), то они нереальны. При сохранении следа в балансе в виде нереальных оборотных активов делаются выводы об использовании доходов, соответствующих краткосрочным пассивам, не в интересах предпринимательской деятельности.

*Первый измеритель стоимости эквивалентного обмена исследуемой организации как покупателя с ее продавцами*

Стоимости эквивалентного обмена продуктами предпринимательской деятельности исследуемой организации как покупателя с ее продавцами в исследуемом периоде соответствует прирост статей актива баланса, отражающих эквивалентные затраты.

К эквивалентным затратам относятся оборотные активы, в том числе запасы и затраты, включая готовую продукцию, дебиторскую задолженность, авансы выданные, краткосрочные финансовые вложения. В первую очередь, проверяется соответствие изменению краткосрочных пассивов дебиторской задолженности за покупателями, так как в случае присвоения доходов отсутствуют документальные основания для погашения этой задолженности в бухгалтерском учете.

Для сопоставления со стоимостью краткосрочных пассивов отбираются:

– статьи оборотных активов, показывающие прирост остатков по счетам бухгалтерского учета за исследуемый период. На каждый данный момент времени достигнутые результаты предпринимательской деятельности выражены в виде увеличения стоимости активов;

– статьи оборотных активов, в которых денежная масса связана товародвижением (авансы выданные, дебиторская задолженность за покупателями и прочими дебиторами).

Увеличение свободной от привязки к товародвижению денежной массы (остатки денежных средств на счетах в банке и в кассе) во внимание не принимается. Достигнутые результаты предпринимательской деятельности у покупателя по стоимости эквивалентных затрат всегда предметно определены в своем вещественном выражении. Свободная от привязки к товародвижению денежная масса в каждый данный момент времени соответствует привлеченным денежным средствам и (или) прибыли как превышению продажной стоимости над эквивалентными затратами.

Привлеченные денежные средства не характеризуют результаты предпринимательской деятельности, поэтому во внимание не принимаются. Авансы полученные (предоплата) находят отражение в предметно определенных активах и анализируются в их составе.

Прибыль или соответствует источнику безэквивалентных затрат, или остается в свободном остатке, если не направлена на финансирование безэквивалентных затрат. Последние анализируются отдельно от оборотных активов.

Нераспределенная прибыль, представленная в свободном остатке денежных средств, рассматривается как источник формирования предметно определенных оборотных активов, в отличие от увеличения самих активов. Помимо прироста статей денежных средств во внимание не принимаются также убытки отчетного года, так как они не соответствуют достигнутым результатам предпринимательской деятельности.

Все статьи увеличившихся активов, которые по своему предметному существованию в реальности на каждый данный момент времени, в том числе на отчетную дату, существуют в физическом смысле автономно (в виде материальной вещи или привязанной к товародвижению денежной массы). Например, сырье в реальности нельзя себе представить одновременно как готовую продукцию, и наоборот, готовая продукция не существует одновременно как сырье. Производственные запасы на складе не могут существовать в тот же самый момент времени как товары отгруженные. Остаток незавершенного производства в своем материальном существовании не является одновременно готовой продукцией и т.д.

При этом налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям является составной частью стоимости предметно определенного актива, представить его как автономную от других активов вещь невозможно. Этот налог в действительности в виде вещи не существует. Поэтому увеличение налога на добавленную стоимость или вовсе не принимается во внимание, или включается в денежный измеритель актива, в состав покупной стоимости которого он входит (производственные запасы).

*Второй измеритель стоимости эквивалентного обмена исследуемой организации как покупателя с ее продавцами*

Аналитический измеритель оборотных активов по стоимости пассивов определяется как разница величины изменения краткосрочных пассивов и величины оборотных активов вместе с убытками отчетного года, не соответствующих приросту (за вычетом) соответствующей статьи оборотных активов.

Убытки отчетного (анализируемого) периода по своему экономическому содержанию представляют собой невозмещенные за счет доходов текущие затраты. В этом смысле убытки соответствуют по источникам возмещения краткосрочным пассивам. При недостаточности поступивших к организации доходов убытки отвлекают для своего возмещения другие краткосрочные пассивы.

Таким образом, анализ баланса проводится независимо от принятого в бухгалтерском учете порядка определения финансовых результатов.

Для предварительного анализа, не преследующего цели подробного описания его результатов, достаточно определить ущерб в этой части простым умножением удвоенной суммы несоответствия двух измерителей на количество статей оборотных активов, отвечающих вышеперечисленным требованиям.

*2. Выявление несоответствия эквивалентных затрат исследуемой организации как продавца эквивалентным затратам ее покупателей*

Устанавливается несоответствие измерителей эквивалентного обмена исследуемой организации как продавца с ее покупателями. Преследуется цель проверки обеспеченности в пределах исследуемого периода отраженных в пассиве обязательств перед кредиторами соответствующими оборотными активами. Если краткосрочные пассивы не обеспечены соответствующими оборотными активами, то эти пассивы «растрачены» на цели, не соответствующие материальным интересам организации – продавца и ее кредиторов, то есть тоже не в интересах предпринимательской деятельности.

Стоимости эквивалентного обмена продуктами предпринимательской деятельности продавца с покупателями соответствует прирост статей пассива баланса, отражающих эквивалентные затраты. К ним относятся краткосрочные кредиты, а также краткосрочные обязательства перед кредиторами.

*Измеритель эквивалентных затрат исследуемой организации как продавца по стоимости краткосрочных пассивов*

К эквивалентным затратам покупателей относятся краткосрочные пассивы исследуемой организации — продавца, в том числе задолженность перед банками и партнерами по полученным краткосрочным займам, перед кредиторами за товары, работы, услуги, перед поставщиками и подрядчиками. Отраженная в бухгалтерском балансе кредиторская задолженность соответствует доходам от предпринимательской деятельности продавца как предмету преступных посягательств.

*Измеритель эквивалентных затрат продавца по стоимости оборотных активов*

Этот измеритель определяется как разница величины прироста оборотных активов (включая убытки текущего периода) и величины прироста краткосрочных пассивов, не соответствующей приросту проверяемой на обеспеченность активами (за вычетом) статьи краткосрочных пассивов. Для предварительного анализа, не преследующего цели подробного описания его результатов, достаточно определить ущерб в этой части простым умножением удвоенной суммы несоответствия двух измерителей на количество статей краткосрочных пассивов, отвечающих указанным выше требованиям.

*3. Выявление несоответствия безэквивалентных затрат исследуемой организации как продавца эквивалентным затратам ее покупателей*

Устанавливается несоответствие измерителей стоимости эквивалентного обмена исследуемой организации как продавца с ее покупателями по критерию тождества стоимости безэквивалентных затрат продавца и соответствующей части стоимости эквивалентных затрат покупателей. С этой целью двумя способами определяется стоимость внеоборотных активов, соответствующая результатам предпринимательской деятельности (доходам от продаж) отчетного периода.

При сопоставлении внеоборотных активов и соответствующих им источников обращается внимание на то, чтобы прирост активов, соответствующих стоимости эквивалентного обмена (долгосрочные финансовые вложения, незавершенные капитальные вложения) не корреспондировал с приростом источников, не соответствующих стоимости эквивалентного обмена (уставный капитал, целевое финансирование).

В противном случае причиненный ущерб по третьему критерию истинности не исследуется, так как соотношение внеоборотных активов и их источников не имеет реального экономического смысла. Бессмысленным соотношением внеоборотных активов и их источников искусственно приводятся в соответствие активы и пассивы баланса из-за несоответствия оборотных активов и краткосрочных пассивов.

Прирост фонда потребления учитывается в составе собственных источников, соответствующих распределению прибыли. Прирост долгосрочных пассивов учитывается как дополнительный источник формирования внеоборотных активов.

Целевое финансирование (при условии размещения в оборотные активы) и нераспределенная прибыль рассматриваются как источники формирования оборотных активов и вычитаются из общей суммы собственных источников (капитала и резервов).

Основные фонды и оборудование к установке рассматриваются как внеоборотные активы, сформированные за счет накоплений предшествующих исследуемому периодов и поэтому не соответствующие результатам предпринимательской деятельности отчетного периода.

*Первый аналитический измеритель стоимости внеоборотных активов, соответствующих результатам предпринимательской деятельности отчетного периода*

Этот измеритель определяется как разница между величиной изменения внеоборотных активов и величиной изменения собственных источников (капитала и резервов), не соответствующих стоимости эквивалентного обмена продуктами предпринимательской деятельности в отчетном периоде.

Изменение собственных источников, не соответствующих стоимости эквивалентного обмена продуктами предпринимательской деятельности, определяется как разница между величиной прироста собственных источников (капитала и резервов) и величиной изменения внеоборотных активов, соответствующих стоимости эквивалентного обмена продуктами предпринимательской деятельности.

К собственным источникам, не соответствующим стоимости эквивалентного обмена, относятся уставный капитал, целевое финансирование.

Изменение внеоборотных активов, соответствующих стоимости эквивалентного обмена продуктами предпринимательской деятельности, определяется как разница между величиной изменения внеоборотных активов и величиной изменения источников, не соответствующих стоимости эквивалентного обмена продуктами предпринимательской деятельности.

К внеоборотным активам, соответствующим стоимости эквивалентного обмена, относятся нематериальные активы, незавершенные капитальные вложения, долгосрочные финансовые вложения.

Первый измеритель равен:

**a – d = a – (c – b),**

где а – величина изменения всех внеоборотных активов;

b – величина изменения внеоборотных активов, соответствующих стоимости эквивалентного обмена продуктами предпринимательской деятельности (нематериальные активы, долгосрочные финансовые вложения, капитальные вложения);

c – величина изменения всех собственных источников (капитала и резервов);

d – величина изменения капитала и резервов, не соответствующих стоимости эквивалентного обмена продуктами предпринимательской деятельности, но соответствующих источникам формирования внеоборотных активов (уставный капитал, целевое финансирование): d = с – b.

*Второй аналитический измеритель стоимости внеоборотных активов, соответствующих результатам предпринимательской деятельности отчетного периода*

Этот измеритель определяется как разница между величиной изменения собственных источников (капитала и резервов) и величиной изменения внеоборотных активов, не соответствующих стоимости эквивалентного обмена продуктами предпринимательской деятельности в отчетном периоде.

Изменение внеоборотных активов, не соответствующих стоимости эквивалентного обмена продуктами предпринимательской деятельности в отчетном периоде, определяется как разница между изменением внеоборотных активов и изменением собственных источников (капитала и резервов), соответствующих стоимости эквивалентного обмена.

К внеоборотным активам, не соответствующим стоимости эквивалентного обмена, относятся основные средства, оборудование к установке. При анализе учитывается также изменение убытков прошлых лет, по своей экономической природе соответствующих внеоборотным активам.

Изменение собственных источников (капитала и резервов), соответствующих стоимости эквивалентного обмена, определяется как разница между изменением собственных источников и изменением внеоборотных активов, не соответствующих стоимости эквивалентного обмена.

Второй измеритель равен:

**c – y = c – (a – n),**

где c – величина изменения всех собственных источников (капитала и резервов);

n – величина изменения собственных источников (капитала и резервов), соответствующих стоимости эквивалентного обмена;

a – величина изменения всех внеоборотных активов;

y – величина изменения внеоборотных активов, не соответствующих стоимости эквивалентного обмена продуктами предпринимательской деятельности: y = a – n.

Несоответствие двух измерителей данного тождества рассматривается как несоответствие истинному балансу (в части внеоборотных активов, соответствующих доходам от продаж отчетного периода) сведений, приведенных в официальном балансе.

Несоответствие определяется как разность первого и второго измерителей (сторон объективного тождества) со знаком «+» или «–».

Поскольку логическое исследование баланса преследует цель выявления отклонений от истины (реального баланса) официальных балансовых данных у продавца, из первого измерителя вычитается второй измеритель. Несоответствие внеоборотных активов истинным доходам продавца, тождественным эквивалентным затратам покупателей, определяется в части, соответствующей безэквивалентным затратам продавца. При этом речь идет о логической проверке сохранности распределяемой прибыли.

*4. Доходы от предпринимательской деятельности, не поступившие к исследуемой организации и использованные не в интересах этой деятельности*

Несоответствие измерителей, выразившееся в превышении оборотных активов над соответствующими им источниками формирования, в том числе краткосрочными пассивами, рассматривается как затраты эквивалентного характера, соответствующие доходам от продаж, оплаченным покупателями, не поступившим к продавцу и использованным на цели, не связанные с предпринимательской деятельностью продавца. Из общей суммы несоответствия валюты исследуемых и истинных балансов доходы от предпринимательской деятельности исследуемой организации использованы не в интересах этой деятельности в удвоенной сумме превышения соответствующих эквивалентным затратам активов над пассивами исследуемого баланса.

Поскольку в одной сумме несоответствия измерители доходов от предпринимательской деятельности по стоимости активов превысили измерители по стоимости пассивов, в этой же сумме исследуемая организация не получила принадлежащие ей доходы от предпринимательской деятельности, оплаченные покупателями. Поскольку исследуемая организация в одной сумме несоответствия произвела затраты из поступивших доходов, не соответствующих этим затратам, не в интересах предпринимательской деятельности использованы доходы в удвоенной сумме несоответствия. Поскольку доходы от предпринимательской деятельности не поступили к исследуемой организации и использованы не в интересах предпринимательской деятельности, они не нашли адекватного отражения в первичных распорядительных документах, бухгалтерском учете и отчетности этой организации.

В приложении к заключению эксперта или в тексте самого заключения перечисляются первичные распорядительные документы, на основании которых произведены затраты эквивалентного характера, не соответствующие поступившим к исследуемой организации доходам от предпринимательской деятельности.

*5. Доходы от предпринимательской деятельности, поступившие к исследуемой организации и использованные не в интересах этой деятельности*

Поступившие к исследуемой организации доходы от предпринимательской деятельности использованы не в интересах предпринимательской деятельности:

– в удвоенной сумме превышения краткосрочных пассивов над оборотными активами, соответствующими эквивалентным затратам;

– в удвоенной сумме превышения внеоборотных активов над собственными источниками, соответствующими стоимости эквивалентного обмена продавца с его покупателями в отчетном периоде;

– в одной сумме превышения собственных источников, соответствующих стоимости эквивалентного обмена продавца с его покупателями, над внеоборотными активами.

*6. Превышение краткосрочных пассивов над оборотными активами, соответствующими эквивалентным затратам исследуемой организации как продавца*

Несоответствие измерителей, выразившееся в превышении источников формирования оборотных активов, в том числе краткосрочных пассивов, над оборотными активами, рассматривается как доходы от продаж продавца, оплаченные покупателями, поступившие к продавцу и использованные не в интересах предпринимательской деятельности продавца.

Поскольку в одной сумме несоответствия краткосрочные пассивы соответствуют объективному тождеству эквивалентного обмена исследуемой организации с ее продавцами и покупателями, эти пассивы соответствуют доходам от предпринимательской деятельности этой организации.

Поскольку в сумме несоответствия эти краткосрочные пассивы соответствуют доходам от предпринимательской деятельности исследуемой организации, но не соответствуют оборотным активам, они использованы не в интересах предпринимательской деятельности этой организации.

Поскольку в сумме несоответствия краткосрочные пассивы не соответствуют оборотным активам, но соответствуют объективному тождеству эквивалентного обмена исследуемой организации с ее продавцами и покупателями, не в интересах предпринимательской деятельности использованы доходы в сумме удвоенного несоответствия.

*7. Превышение внеоборотных активов над собственными источниками, соответствующими стоимости эквивалентного обмена продавца с его покупателями в отчетном периоде*

Поскольку в одной сумме несоответствия внеоборотные активы соответствуют объективному тождеству эквивалентного обмена исследуемой организации с ее покупателями, эти внеоборотные активы соответствуют доходам от предпринимательской деятельности этой организации. Поскольку эти внеоборотные активы соответствуют доходам от предпринимательской деятельности, но не соответствуют собственным источникам формирования внеоборотных активов, собственные источники формирования внеоборотных активов использованы не в интересах предпринимательской деятельности этой организации.

Поскольку эти внеоборотные активы не соответствуют собственным источникам формирования внеоборотных активов, но соответствуют объективному тождеству эквивалентного обмена исследуемой организации с ее продавцами и покупателями, не в интересах предпринимательской деятельности этой организации использованы доходы в сумме удвоенного несоответствия.

*8. Превышение собственных источников, соответствующих стоимости эквивалентного обмена исследуемой организации как продавца с ее покупателями, над внеоборотными активами*

Поскольку в сумме несоответствия собственные источники формирования внеоборотных активов соответствуют объективному тождеству эквивалентного обмена, эти источники соответствуют доходам от предпринимательской деятельности продавца. Поскольку эти собственные источники соответствуют доходам от предпринимательской деятельности, но не соответствуют внеоборотным активам, они использованы не в интересах предпринимательской деятельности этой организации. Поскольку эти собственные источники не соответствуют внеоборотным активам, но соответствуют объективному тождеству эквивалентного обмена исследуемой организации – продавца с ее покупателями, не в интересах предпринимательской деятельности этой организации использованы доходы в одной сумме несоответствия.

В приложении к заключению эксперта или в тексте самого заключения перечисляются первичные распорядительные документы, на основании которых произведены фактически безэквивалентные затраты, соответствующие поступившим к исследуемой организации доходам от предпринимательской деятельности.

Таким образом, *логическое исследование отчетного баланса* имеет важное значение для сокращения сроков исследования, определения наличия или отсутствия признаков преступления, определения размера и способов причиненного преступлением ущерба. Тем самым анализ баланса показывает наличие или отсутствие предмета экспертизы. Как представляется, выясненное таким образом отсутствие предмета экспертизы является достаточным основанием для мотивированного отказа в даче заключения эксперта по делу. Согласно правилам криминалистической диагностики, предварительные выводы из анализа балансовых данных, как правило, должны быть подтверждены дополнительной проверкой с помощью исследования других объектов экспертизы, включая регистры учета и первичные платежные документы.

**2.4. Экспертное исследование регистров бухгалтерского учета**

Результаты логического исследования баланса проверяются и подтверждаются сопоставлением с результатами анализа данных синтетического бухгалтерского учета.

Анализируя регистры бухгалтерского учета как материальные носители информации о фактических обстоятельствах предпринимательской деятельности, эксперт, как и при анализе отчетного баланса, проходит путь от совокупности следствий к основанию для выводов об искажении сведений в документах, имеющих юридическое значение для судебной защиты имущественных прав.

При экспертном исследовании регистров бухгалтерского учета и документов используются следующие специальные приемы и методы:

– приемы и методы сплошного документального контроля (отдельного документа) (рис. 2.2): формально-правовая проверка, формальная проверка и др.;

– приемы и методы исследования нескольких документов, отражающих одну и ту же или взаимосвязанные операции (рис. 2.3): проверка достоверности отраженных операций, взаимный контроль и др.;

– приемы исследования учетных данных, отражающих движение однородного имущества, например, материальных и финансовых ценностей в рамках хозяйственного договора (рис. 2.4): проверка движения ценностей и хозяйственных процессов в хронологическом порядке, восстановление учетных записей и др.

Отражением в бухгалтерском учете причиненного материального ущерба являются записи, не имеющие экономического смысла, абсурдные по своему содержанию. Как правило, причинно-обусловленным является также несоответствие бухгалтерского баланса данным синтетического бухгалтерского учета.

В самом общем виде следствием причиненного ущерба является его сокрытие посредством сворачивания валюты баланса. Прежде чем делаются выводы о причинении ущерба, эксперт обращает внимание на *признаки сокрытия ущерба в бухгалтерском учете.*

Эти признаки различаются в зависимости от способа причинения ущерба.

Арифметическая проверка

Приемы формально-правовой проверки документов

Нормативная проверка

Проверка соответствия отраженных операций установленным правилам

Проверка подлинности документов и содержащихся в них реквизитов и записей

Приемы формальной проверки

Проверка соблюдения правил составления и оформления документов

Рис. 2.2. Приемы исследования отдельного документа

*Признаки сокрытия ущерба, соответствующие присвоению доходов*

От покупателей денежные средства в оплату за продукцию (товары, работы, услуги) к организации-продавцу не поступили, соответственно отсутствуют юридические основания для отражения в учете результатов деятельности или погашения дебиторской задолженности покупателей.

Возмещение эквивалентных затрат, соответствующих формированию оборотных активов, включая дебиторскую задолженность покупателей, производится за счет ранее полученных результатов предпринимательской деятельности.

Отражение результатов предпринимательской деятельности в бухгалтерском учете при учетной политике по моменту поступления оплаты от покупателей производится записями:

Дт 51 Кт 90 – поступила денежными средствами оплата от покупателей за товары (продукцию, работы, услуги) как источник возмещения эквивалентных затрат.

Отражение результатов предпринимательской деятельности при учетной политике по моменту отгрузки производится записями:

Встречная проверка

Проверка объективной возможности совершения хозяйственной операции

Приемы проверки достоверности отраженных в документах операций

Сопоставление документов, отражающих взаимосвязанные операции

Сопоставление первичных и производных документов

Приемы взаимного контроля

Сопоставление документов, отражающих хозяйственные операции, с документами, обосновывающими их

Рис. 2.3. Приемы исследования нескольких документов, отражающих одну и ту же или взаимосвязанные операции

Дт 62 Кт 90 – предъявлен счет или отгружены товары покупателям;

Дт 50, 51 Кт 62 – покупатели выполнили свои обязательства по оплате за продукцию (товары, работы, услуги).

Возмещение эквивалентных затрат в бухгалтерском учете находит отражение записями по дебету счета 90 «Продажи»:

Дт 90 Кт 20, 45 – отражено возмещение эквивалентных затрат за счет результатов предпринимательской деятельности;

Дт 10, 41 Кт 60 – образовались обязательства перед поставщиками по оплате за поставки;

Дт 60 Кт 51 – отражено погашение обязательств перед поставщиками за счет результатов предпринимательской деятельности;

Дт 50 Кт 51 – получены наличные деньги с расчетного счета для выплаты заработной платы персоналу;

Дт 20 Кт 70 – образовались обязательства перед работниками по оплате труда;

Дт 70 Кт 50 – отражено погашение обязательств перед работниками по оплате труда за счет результатов предпринимательской деятельности;

Дт 20 Кт 69 – образовались обязательства перед государственными внебюджетными фондами по обязательным платежам;

Дт 69 Кт 51 – отражено погашение обязательств перед государственными внебюджетными фондами за счет результатов предпринимательской деятельности.

Сопоставление групп документов, отражающих однотипные операции

Приемы проверки движения ценностей и хозяйственных процессов в хронологически последовательные периоды

Сопоставление документов, отражающих данные о предстоящих и выполненных работах

Сопоставление исполнительных и распорядительных документов

Контрольное сличение остатков

Приемы восстановления учетных записей

Восстановление количественного учета

Хронологическая проверка

Рис. 2.4. Приемы исследования учетных данных, отражающих движение

однородного имущества

Если баланс организации соответствует данным синтетического бухгалтерского учета, при данном способе причинения ущерба способы его сокрытия сводятся к искусственному уменьшению активов, отражающих результаты деятельности, и приведению их в соответствие с имеющимися пассивами.

По регистрам бухгалтерского учета устанавливаются обороты с корреспонденцией счетов, означающей формирование оборотных активов не за счет результативного счета бухгалтерского учета (счет 90 «Продажи»).

*Пример сокрытия причиненного ущерба.* Завод отгружал продукцию покупателям. В бухгалтерском учете операции по отгрузке отражались оборотами по дебету счета 45 «Товары отгруженные». Однако взамен возмещения уменьшение остатка товаров отгруженных нашло отражение записями:

Дт 51 Кт 45 – эквивалентные затраты не возмещены за счет результатов предпринимательской деятельности, так как уменьшению одного актива соответствует увеличение другого актива. Поскольку валюта баланса не увеличилась, эта запись не отражает стоимость результатов деятельности;

Дт 60 Кт 45 – при наличии кредитового сальдо по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражено погашение обязательств покупателей путем уменьшения обязательств перед поставщиками (взаимозачет). Так как эти результаты не отражены в бухгалтерском учете по кредиту счета 90, эквивалентные затраты также не возмещены за счет результатов предпринимательской деятельности. Указанная запись уменьшила валюту баланса.

*Признаки сокрытия ущерба, соответствующие растрате доходов*

Оплата от покупателей поступает к организации на счета денежных средств или в кассу и не отражается по кредиту счета 90.

При расчетах на условиях предварительной оплаты (авансов) или при расчетах между покупателями и продавцами с помощью посредников поступившие от покупателей денежные средства в бухгалтерском учете отражаются записями:

Дт 51 Кт 62, 76 – поступили денежные средства от покупателей.

Полученные результаты предпринимательской деятельности в этом случае отражаются записями:

Дт 62, 76 Кт 90 – отражены результаты деятельности после выполнения обязательств перед покупателями.

По регистрам бухгалтерского учета выявляются обороты с корреспонденцией счетов, означающей уменьшение пассивов в виде поступивших от покупателей денежных средств без одновременного отражения результатов деятельности по кредиту счета 90.

*Признаки сокрытия ущерба, соответствующие растрате неуплаченных налогов и незаконной предпринимательской деятельности*

По регистрам синтетического бухгалтерского учета, соответствующим балансу организации, проверяется, что установленные факты предпринимательской деятельности, включая движение денежных средств по счетам в банках и в кассе, не нашли отражения в бухгалтерском учете.

Поскольку эквивалентные и соответствующие результатам деятельности безэквивалентные затраты, связанные с предпринимательской деятельностью, а также оплата от покупателей за продукцию (товары, работы, услуги), не отражаются в первичных документах, они не находят отражения по дебету и по кредиту счета 90.

Неконтролируемый доход при незаконных видах предпринимательской деятельности, связанных с использованием безналичного денежного оборота, вуалируется в учете равенством оборотов по дебету и кредиту счетов денежных средств в корреспонденции со счетами расчетов, не отражающих влияния на валюту баланса.

*Пример.* Организация оказывала услуги определенному кругу плательщиков и получателей по перечислению денежных средств через свой расчетный счет (расчетному обслуживанию). На расчетный счет организации поступали денежные средства на основании платежных поручений, с назначением платежа – оплата за товары, работы и услуги. Эти денежные средства перечислялись с расчетного счета определенному кругу получателей на основании документов, в которых была сделана ссылка на договор о совместной деятельности.В бухгалтерском учете делались записи по дебету счета 51 и кредиту счета 76 (валюта баланса увеличилась), дебету счета 76 и кредиту счета 51 (валюта баланса уменьшилась).

Неконтролируемый доход при незаконных видах предпринимательской деятельности, связанных с использованием наличного денежного оборота, скрывается неведением бухгалтерского учета и несоставлением бухгалтерской отчетности или неотражением оборотов по поступлению в кассу и расходованию из кассы наличных денег.

*Выявление признаков причинения материального ущерба*

Исследование регистров синтетического бухгалтерского учета с целью выявления признаков причинения ущерба основано на тех же логических приемах анализа, что и исследование отчетного баланса. Суммарное несоответствие измерителей стоимости критериям истинности исследуемого баланса сопоставляется с аналогичным по своему содержанию несоответствием оборотов бухгалтерского учета, отражающих разные измерители стоимости эквивалентного обмена продуктами предпринимательской деятельности исследуемой организации как продавца с его покупателями и как покупателя с его продавцами.

**2.5. Анализ оборотов бухгалтерского учета по счетам оборотных**

**активов и краткосрочных пассивов**

Суммарный оборот по кредиту счетов товародвижения (счета 45, 62, 76 или другие, используемые для учета выполненных работ, отгрузки товаров, оказания услуг), отражающий погашение дебиторской задолженности покупателей, сопоставляется с суммой оборотов:

1) при учете результатов деятельности по моменту поступления денежных средств:

– по дебету счетов денежных средств, кредиту счетов реализации;

– по дебету счетов обязательств перед кредиторами (60, 76), кредиту счетов товародвижения (45, 62, 76);

– по дебету счета 62, субсчет «Векселя полученные», кредиту счетов товародвижения;

2) при учете результатов деятельности по моменту отгрузки продукции (товаров), выполнения работ, оказания услуг:

– по дебету счетов денежных средств, кредиту счетов товародвижения (погашение дебиторской задолженности);

– по дебету счетов обязательств перед кредиторами (60, 76), кредиту счетов товародвижения (45, 62, 76);

– по дебету счета 62, субсчет «Векселя полученные», кредиту счетов товародвижения.

Несоответствие между суммарным оборотом по кредиту счетов товародвижения и суммой указанных оборотов сопоставляется с определенной по балансу величиной несоответствия оборотных активов и краткосрочных пассивов. Тем самым можно проверить результаты исследования баланса по сумме причиненного организации ущерба.

*Обороты по счетам затрат* анализируются с целью определения несоответствия состава затрат, выраженных в кредитовых оборотах по счетам запасов, характеру затрат, соответствующих предмету продаж.

*Пример.* Исследование оборотов по счетам затрат в одном из уголовных дел обнаружило противоречие между декларированными видами деятельности, зафиксированными в учредительных документах, и фактически осуществляемыми видами деятельности. В учредительных документах значилась «Огранка бриллиантов». Однако на производство не были списаны исходные материалы (по кредиту счета 10 «Материалы»). Это навело эксперта на мысль, что перечисление денежных средств за огранку бриллиантов не соответствовало фактическим обстоятельствам предпринимательской деятельности. Перечисленные средства суммарно соответствовали выводам из исследования баланса по сумме удвоенного превышения величины прироста краткосрочных пассивов над изменением оборотных активов.

**2.6. Анализ оборотов бухгалтерского учета по счетам расчетов**

Обороты бухгалтерского учета по счетам расчетов анализируются разными методами в зависимости от результатов исследования отчетного баланса. Если по результатам исследования баланса выявилось превышение краткосрочных пассивов над соответствующими им оборотными активами, то проводится логическая проверка образования и погашения кредиторской задолженности. В этом случае по оборотам бухгалтерского учета выясняется, отражает ли образование кредиторской задолженности реальные процессы предпринимательской деятельности, товародвижение (выполнение работ, оказание услуг) от продавца к исследуемой организации как покупателю.

Обороты по дебету счетов расчетов с кредиторами (60, 76), кредиту счетов учета денежных средств (50, 51, 52) анализируются с целью выявления их несоответствия погашению обязательств перед кредиторами. Для этого исследуются обороты по кредиту счетов расчетов. Выясняется, соответствовали ли обороты по кредиту счетов расчетов товародвижению от кредиторов (оборотам по дебету счетов 10, 41, 20, 23, 25, 26 и др.).

Одновременно обращается внимание на соотношение дебетовых и кредитовых оборотов по счетам кредиторской задолженности, причем имеется в виду, что дебетовое сальдо по этим счетам является признаком сворачивания валюты баланса. Поскольку счета кредиторской задолженности отражают товародвижение от продавца к исследуемой организации как покупателю, дебетовое сальдо на этих счетах означало бы, что кредиторской задолженности погашено больше, чем образовалось. Очевидно, что такая ситуация не имеет экономического смысла, поэтому подобного рода сведения бухгалтерского учета не соответствуют реальным хозяйственным операциям.

Несоответствие погашению обязательств перед кредиторами оборотов по дебету счетов расчетов с кредиторами, кредиту счетов денежных средств, является одним из признаков безвозмездного изъятия у продавца доходов от его предпринимательской деятельности способом растраты. Следует также иметь в виду, что при этом способе изъятия использование доходов не находит отражения по счетам затрат, так как сами доходы на основании документов с ложными сведениями учитываются на других пассивных счетах под видом разного рода привлеченных средств.

Если по результатам исследования баланса выявилось превышение оборотных активов над соответствующими им краткосрочными пассивами, то проводится логическая проверка образования и погашения дебиторской задолженности.

В этом случае по оборотам бухгалтерского учета выясняется, отражает ли образование дебиторской задолженности реальные процессы предпринимательской деятельности, товародвижение (выполнение работ, оказание услуг) от исследуемой организации как продавца к ее покупателям.

Обороты по кредиту счетов расчетов с дебиторами (45, 62, 76) анализируются с целью выявления их несоответствия погашению обязательств дебиторов-покупателей перед исследуемой организацией как продавцом. Для этого исследуются обороты по дебету счетов расчетов. Выясняется, соответствовали ли обороты по дебету счетов расчетов товародвижению от исследуемой организации как продавца к дебиторам (оборотам по кредиту счетов реализации).

Одновременно обращается внимание на соотношение дебетовых и кредитовых оборотов по счетам дебиторской задолженности за покупателями, с учетом того, что кредитовое сальдо по этим счетам является признаком сворачивания валюты баланса. Поскольку счета дебиторской задолженности отражают товародвижение от исследуемой организации как продавца к покупателю, кредитовое сальдо на этих счетах означало бы, что дебиторской задолженности погашено больше, чем образовалось. Такая ситуация не может иметь места в действительности, поэтому подобного рода сведения бухгалтерского учета также не соответствуют реальным хозяйственным операциям.

Несоответствие оборотов по дебету счетов расчетов с дебиторами-покупателями кредиту счетов реализации, погашению обязательств со стороны дебиторов-покупателей является одним из признаков безвозмездного изъятия у продавца доходов от его предпринимательской деятельности способом присвоения.

**2.7. Анализ оборотов бухгалтерского учета по счетам денежных средств**

Признаки причинения материального ущерба исследуемой организации выявляются по результатам исследования оборотов по счетам денежных средств. Среди записей бухгалтерского учета по кредиту счетов денежных средств отбираются записи с корреспонденцией счетов, не отражающей *процессы формирования оборотных и внеоборотных активов* организации.

Для выявления признаков изъятия доходов не принимаются во внимание записи с корреспонденцией счетов, означающей внутренний оборот денежных средств. К внутреннему обороту относится инкассирование наличных денег и зачисление их на расчетный счет, перечисление денежных средств с одного счета на другой (с расчетного на ссудный (или наоборот), с валютного на расчетный (или наоборот)), включая резервирование средств на особых счетах в банках, выдачу наличных денег из банка с расчетного счета в кассу.

Для выявления признаков изъятия доходов не принимаются во внимание записи с корреспонденцией счетов, означающей формирование текущих затрат. Расходование денежных средств из кассы или с расчетного счета в незначительных суммах означает одновременно формирование текущих затрат, например, уплата вознаграждения банку за расчетно-кассовое обслуживание, оплата услуг связи и пр.

Для выявления признаков изъятия доходов не принимаются во внимание записи с корреспонденцией счетов, означающей возмещение эквивалентных затрат по отношению к кредиторам по поставкам, выполнению работ или оказанию услуг, оплате труда, погашению обязательств перед государством. К возмещению эквивалентных затрат относится погашение обязательств перед работниками по оплате труда, перед государственными внебюджетными фондами по обязательным платежам, перед поставщиками по оплате за поставки и др.

С целью выявления признаков причинения ущерба по регистрам бухгалтерского учета исследуются обороты бухгалтерского учета по дебету и кредиту счетов денежных средств, среди которых отбираются записи с корреспонденцией счетов, в совокупности и сочетании не означающие возмещение эквивалентных затрат.

С помощью регистров бухгалтерского учета выявляется недостоверность данных, содержащихся в авансовых отчетах подотчетных лиц. Проводится сопоставление суммы денежных средств, выданных из кассы и не возвращенных подотчетными лицами, с общей суммой авансовых отчетов, отраженных в бухгалтерском учете оборотами по погашению задолженности за подотчетными лицами.

Руководитель организации, как собственник или представитель собственника, наделенный полномочиями по распоряжению собственностью (имуществом), подотчетен государству в рамках действующего налогового законодательства. Функции руководителя по контролю за использованием имущества подотчетны государству не непосредственно, а через соблюдение налогового законодательства и законодательства о бухгалтерском учете. Выдача руководителю наличных денег непосредственно из кассы организации или получение им наличных денег от покупателей без оприходования по кассе рассматривается как признак безэквивалентного расхода (за исключением расходов, произведенных на нужды организации), соответствующего использованию доходов не в интересах предпринимательской деятельности. Фактические цели использования наличных денег руководителем организации могут быть также проверены следственными действиями.

Для выявления признаков изъятия доходов не принимаются во внимание записи с корреспонденцией счетов, означающей нормальное возмещение безэквивалентных затрат, соответствующих результатам предпринимательской деятельности и одновременно соответствующих источникам их финансирования. К возмещению безэквивалентных затрат, соответствующих результатам предпринимательской деятельности, относится погашение обязательств перед акционерами по выплате дивидендов и другими кредиторами, перед бюджетами по налогам.

С целью выявления признаков причинения ущерба по регистрам бухгалтерского учета исследуются обороты бухгалтерского учета по дебету и кредиту счетов денежных средств, среди которых отбираются записи с корреспонденцией счетов, в совокупности и сочетании не означающие нормальное возмещение безэквивалентных затрат.

К возмещению безэквивалентных затрат не относятся обороты, отражающие поступление денежных средств, не относящихся к доходам от предпринимательской деятельности, и по смыслу означающие привлечение дополнительных финансовых ресурсов. Аналогичным образом не рассматривается как возмещение затрат превышение оборотов по погашению такого рода обязательств над оборотами по образованию аналогичных обязательств. Так, при исследовании записей бухгалтерского учета обращается внимание на превышение кредитовых оборотов над дебетовыми оборотами по счетам денежных средств с обратной корреспонденцией счетов долгосрочных пассивов, капитала и резервов.

Если анализ баланса показал превышение прироста краткосрочных пассивов над изменением стоимости оборотных активов, то анализируются поступления денежных средств, отраженные по другим счетам бухгалтерского учета, кроме счетов реализации и погашения дебиторской задолженности за покупателями. Обращается внимание на обороты с целевым назначением, не соответствующим поступлению и расходованию доходов от предпринимательской деятельности.

Обороты по дебету счетов денежных средств анализируются с целью выявления несоответствия поступивших средств, не относящихся к доходам от предпринимательской деятельности, указанному в первичных документах целевому назначению этих средств. Сопоставляется суммарный оборот по поступлению денежных средств с суммарным оборотом по кредиту счетов товародвижения, который отражает погашение покупателями дебиторской задолженности продавцу. Соответствие этих оборотов свидетельствует о заведомо ложных сведениях в первичных документах, на основании которых эти денежные средства были зачислены на счета организации.

Реальные доходы от продаж нередко вуалируются в бухгалтерском учете как полученные от банка кредиты. В этом случае обороты по дебету и кредиту счета краткосрочных кредитов или соответствуют друг другу, или складывается превышение дебетового оборота над кредитовым. С целью определения действительной экономической природы поступивших от банка и списанных со счета в банке под видом возврата кредитов денежных средств проводится логическая проверка соответствия товародвижению поступивших от банка под видом полученных кредитов денежных средств.

При превышении краткосрочных пассивов над соответствующими оборотными активами в отчетном балансе анализируются обороты по кредиту счетов денежных средств. Признаком искажения действительной природы поступивших от банка денежных средств является отражение в учете их использования без конкретной привязки к формированию оборотных активов и погашению кредиторской задолженности по расчетам за продукцию, товары, работы, услуги.

Обороты по кредиту счетов денежных средств анализируются с целью выявления несоответствия расходов эквивалентного характера предмету продаж. В сочетании с результатами анализа баланса это свидетельствует об изъятии доходов способами присвоения (если прирост оборотных активов превысил прирост краткосрочных пассивов) или растраты (если прирост краткосрочных пассивов превысил прирост оборотных активов).

**2.8. Анализ оборотов бухгалтерского учета**

**при превышении краткосрочных пассивов над оборотными активами в отчетном балансе**

Анализируются обороты бухгалтерского учета, означающие поступление и расходование денежных средств, не относящихся к доходам от предпринимательской деятельности, а также не означающих погашение дебиторской задолженности покупателей.

Например, анализируются обороты по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», и выявляется несоответствие этих оборотов кредитовым оборотам по счетам реализации. В случае несоответствия проводится дополнительный анализ по критериям, указанным выше. В сопоставлении с результатами анализа баланса по удвоенной сумме превышения прироста краткосрочных пассивов над изменением оборотных активов делаются выводы о безвозмездном изъятии доходов не в интересах предпринимательской деятельности.

Во всех случаях обращается внимание на наличие обратной корреспонденции названных выше счетов в сочетании со счетами денежных средств. Именно такое сочетание оборотов характерно для способа причинения ущерба в виде растраты доходов.

Проверяется соответствие состава затрат, отраженных по дебету счетов затрат, предмету продаж. Обращается внимание на наличие оборотов по дебету счетов затрат, кредиту счетов материальных активов, если декларирован вид предпринимательской деятельности с материальными затратами.

Каналы изъятия денежных средств, соответствующих растрате доходов, отражаются по дебету счетов, не отражающих возмещение эквивалентных и безэквивалентных затрат, кредиту счетов денежных средств. По первичным платежным документам, подтверждающим указанные записи по кредиту счетов денежных средств, определяются конкретные получатели этих денежных средств.

*Анализ оборотов бухгалтерского учета при превышении оборотных активов над краткосрочными пассивами в отчетном балансе*

Анализируются обороты по кредиту счетов оборотных активов, отражающих отгрузку продукции (выполнение работ, оказание услуг) покупателям, но не соответствующие погашению дебиторской задолженности покупателями (по кредиту счетов 45, 62 в корреспонденции с различными счетами бухгалтерского учета, кроме счетов реализации и денежных средств).

Преследуется цель выявить обороты, увеличившие затраты, но не соответствующие поступившим к продавцу доходам. Поэтому обращается внимание на обороты по кредиту счетов затрат, дебету разных счетов бухгалтерского учета, кроме счетов реализации.

*Анализ оборотов бухгалтерского учета при несоответствии внеоборотных активов источникам их формирования*

При исследовании записей в бухгалтерском учете, соответствующих оборотным активам и краткосрочным пассивам, контрольное значение имеет объективное тождество стоимости товародвижения и денежной массы стоимости.

При исследовании записей в бухгалтерском учете, соответствующих внеоборотным активам и источникам их формирования, цель логической проверки заключается в выявлении безвозмездного изъятия распределяемой прибыли. При этом контрольное значение имеет объективное тождество стоимостной массы распределяемой прибыли по составу, с одной стороны, внеоборотных активов и, с другой стороны, источников их формирования.

Внеоборотные активы и источники их формирования по своему составу и динамике изменения приводятся в соответствие с результатами предпринимательской деятельности. Поэтому в регистрах бухгалтерского учета обращается внимание на записи по дебету счетов внеоборотных активов, кредиту счетов денежных средств.

Обобщая вышесказанное о методических подходах к исследованию регистров бухгалтерского учета, можно сделать общие выводы о методике логической проверки результатов анализа баланса по оборотам бухгалтерского учета. Отдельно по криминальным признакам анализируются обороты по счетам бухгалтерского учета, соответствующим оборотным и внеоборотным активам, а также источникам их формирования.

**2.9. Экспертное исследование первичных документов**

В советской практике соответствие сведений отдельного первичного документа действительному содержанию хозяйственной операции проверялось так называемыми встречными проверками. При этом использовались средства документального и фактического контроля. При документальном контроле сопоставлялись сведения разных экземпляров одного и того же документа, подтверждающего хозяйственную операцию. При фактическом контроле сопоставлялись сведения документа с реальным движением товарно-материальных ценностей или денежных средств. Встречные проверки в качестве метода административного контроля за сохранностью социалистической собственности соответствовали представлению о предмете преступных посягательств как находящимся в государственной собственности средствам производства, товарно-материальным ценностям и денежным средствам. Посягательства на социалистическую собственность рассматривались в виде недостачи товарно-материальных ценностей и денежных средств, независимо от наличия и формы вины в ее образовании.

В современных условиях для выявления посягательств на доходы от предпринимательской и иной экономической деятельности с целью личного обогащения конкретного человека или группы лиц встречные проверки оказываются недостаточны. Несоответствие сведений разных экземпляров одного и того же документа друг другу, а также реальному движению денежных средств и товарно-материальных ценностей, не позволяет делать выводы о причинении ущерба собственникам доходов, об умышленном характере такого рода искажений в учете.

Рассматриваемая в отрыве от совокупных результатов предпринимательской деятельности, каждая отдельно взятая операция с материальными ценностями или денежными средствами не образует предмета посягательств. Следовательно, в этом случае отсутствуют достаточные основания для выводов о событии преступления (нарушения договорных отношений).

Поскольку предметом посягательств являются результаты предпринимательской деятельности в виде доходов от продаж, заведомо ложные сведения вносятся в документы, имеющие юридическое значение для распоряжения этими доходами. В этой связи очевидно, что товаросопроводительные документы, подтверждающие товародвижение, не соответствуют предмету посягательств. Это касается как достоверных, так и недостоверных товаросопроводительных документов.

Интеллектуальный подлог в первичных распорядительных (платежных) документах, как правило, выявляется после анализа баланса и регистров бухгалтерского учета, когда имеет место несоответствие активов и пассивов баланса по их объективному экономическому содержанию.

Признаки ложных сведений в платежных документах выявляются взаимосвязанным анализом записей в документах, на основании которых денежные средства поступали в кассу или на расчетный счет организации и на основании которых они расходовались или перечислялись (списывались со счета в банке).

При таком анализе выявляются противоречия между формальными признаками документа и, независимо от этих признаков, экономическим содержанием операции. Так, обращается внимание на противоречие между записями о безэквивалентных для плательщика расходах денежных средств (взносе в кассу получателя наличных денег) и эквивалентным использованием поступивших денежных средств получателем.

Например, записи в платежных поручениях «оплата за нефть по договору о совместной деятельности № \_\_\_ от \_\_\_», «оплата за нефть по поручению ООО «Радуга»» противоречат содержанию операции, так как при формальных признаках документа о безэквивалентности платежа для плательщика поступившие к получателю денежные средства соответствовали его эквивалентным расходам на приобретение нефти. Запись в платежном поручении «на погашение ссуды по договору о совместной деятельности № \_\_\_ от \_\_\_» не соответствует содержанию операции, так как поступившие на основании этого платежного поручения к получателю денежные средства соответствовали расходам получателя на приобретение товаров и оплату выполненных работ. Записи в приходном ордере «взнос в уставный капитал», «благотворительный взнос» противоречат действительной природе полученных от покупателя и сданных в кассу наличных денег, так как поступившим с указанным целевым назначением денежным средствам соответствовали текущие расходы получателя, включая возврат ссуды банку и оплату процентов за пользование ссудой.

Достаточным основанием для выводов о заведомом характере искажений в первичных распорядительных документах является несоответствие сведений бухгалтерского учета и отчетности объективному тождеству эквивалентного обмена продуктами предпринимательской деятельности.

При отсутствии баланса ложные сведения в первичных документах выявляются по признакам несоответствия целевого назначения платежей в первичных распорядительных документах, подтверждающих поступление и перечисление денежных средств со счетов организации в банке. Так, несоответствие целевого назначения платежей имеет место при незаконной предпринимательской деятельности и характерно для деятельности организаций, оказывающих услуги по легализации (отмыванию) денежных средств, приобретенных незаконным путем.

При несоответствии указанного в документах целевого назначения поступившей от покупателей оплаты за товары (работы, услуги) и соответствующих ей по источникам финансирования расходов денежных средств получателя – плательщик не является покупателем, получатель не является продавцом товаров (продукции, работ, услуг), за которые к нему поступила оплата. В этом случае получателем безналичных денежных средств оказывается безлицензионная услуга по расчетному обслуживанию, включая обмен безналичных денежных средств на наличные.

Результаты предпринимательской деятельности получателя денежных средств (доходы от оказания услуг по расчетному обслуживанию) соответствуют части денежных средств, удержанных продавцом услуги как вознаграждение за нее. Эти результаты устанавливаются сопоставлением эквивалентных затрат покупателей услуги и эквивалентных затрат ее продавца.

Часто для определения вознаграждения требуются содержащие такие сведения черновые записи или иные материалы дела, не относящиеся к объектам экспертного исследования.

Поскольку черновые записи не имеют юридического значения для подтверждения бухгалтерского учета и отчетности, экспертом проверяется относимость к исследуемой предпринимательской деятельности предметов как доказательств, на которых содержится необходимая информация.

С целью проверки относимости материальных носителей информации к исследуемой предпринимательской деятельности средствами экономического анализа может быть проведена идентификация этих носителей. В этом случае сведения на материальных носителях, не относящихся к бухгалтерскому учету, сопоставляются со сведениями других документов, имеющих юридическое значение для подтверждения бухгалтерского учета.

При отсутствии возможностей идентификации информации средствами экономического анализа доказательственные свойства носителей информации проверяются другими следственными действиями.

Неконтролируемый по своей юридической характеристике доход выражен в сумме несоответствия первичных документов, бухгалтерского учета и отчетности фактическому содержанию операций, результатам предпринимательской деятельности и фактическим целям использования доходов продавца услуги. Это несоответствие тождественно сумме вознаграждения за услуги, в том числе наличными денежными средствами.

Независимо от исследования баланса, к признакам интеллектуального обмана в платежных документах относятся перечисления денежных средств не кредиторам плательщика, а в пользу третьих лиц. Перечисление денежных средств в пользу третьих лиц дебиторами обычно производится по просьбе распорядителей доходов, представляющих кредиторов. В таких случаях нарушаются объективные балансовые взаимосвязи активов и пассивов как у плательщика, так и у его кредитора. В этом случае нарушается объективное тождество эквивалентных затрат покупателя эквивалентным и безэквивалентным затратам его продавца.

Следует иметь в виду, что первоначальное предположение об интеллектуальном подлоге в первичных документах во всех случаях нуждается в дополнительной проверке по критерию нарушения объективных балансовых взаимосвязей у каждого субъекта предпринимательской деятельности.

В судебно-экономической экспертизе логическим анализом проверяется соответствие письменной формы первичного распорядительного документа содержанию хозяйственных операций. Однако выводы о заведомом искажении информации в первичном документе делаются, главным образом, после выяснения причинно-следственных зависимостей между предметом преступных посягательств и субъективной стороной состава преступления.

Например, часто имеют место нарушения действующего законодательства, регламентирующего предпринимательскую деятельность в сфере расчетов. Однако это еще не означает, что в первичных документах содержится интеллектуальный подлог. Так, нередко в сфере расчетов организация выполняет функции посредника между продавцом (получателем денежных средств) и покупателем (плательщиком денежных средств). При этом встречное движению денег товарное движение осуществляется непосредственно от продавца к покупателю. В таком случае поступившие от покупателей к посреднику денежные средства являются кредиторской задолженностью по отношению к продавцу (товаров, продукции, работ, услуг). Предметом купли-продажи в данном случае являются не проданные товары, а услуга продавцу по их реализации с расчетами через банковский счет посредника. Последний выполняет банковские функции, обслуживая расчеты между продавцами и покупателями товаров, не имея лицензии на такого рода деятельность.

Экономическим анализом устанавливается, что целевое назначение платежей у владельца банковского счета как получателя и его же как плательщика соответствует друг другу. Однако по своему экономическому содержанию для получателя поступившие на его расчетный счет денежные средства не являются оплатой покупателей за продукцию (товары, работы, услуги). Такой вывод делается в связи с тем, что никаких других расходов и затрат, связанных с обслуживанием производства, обращением товаров, оказанием услуг, владельцем банковского счета не осуществляется.

Вместе с тем содержание платежного документа соответствует экономическому содержанию операций купли-продажи товаров между продавцом и покупателем. Поэтому в данном случае речь может идти об административно-правовой ответственности за осуществление лицензируемой предпринимательской деятельности без лицензии. Было бы неправомерно рассматривать такого рода правонарушения, не сопровождающиеся внесением в документы заведомо ложных сведений с корыстной целью, как основание для уголовного преследования.

В ревизионных подходах к проверке сохранности социалистической собственности, характерных для советской практики, проверка документального подтверждения бухгалтерского учета отличалась большой трудоемкостью. Напротив, судебно-экономическая экспертиза позволяет ограничиться исследованием только первичных распорядительных (платежных) документов. Еще большие резервы сокращения трудоемкости исследований заключаются в возможностях выборочного изъятия первичных документов для предъявления их суду.

С целью сокращения количества изымаемых первичных документов при больших оборотах с денежными средствами целесообразно произвести осмотр этих документов без их изъятия у субъекта предпринимательской деятельности. С разрешения следователя эксперт может принять участие в осмотре документов. Протокол осмотра имеет доказательственное значение и приобщается к материалам уголовного дела.

***Контрольные вопросы***

1. Какие требования предъявляются к используемым в судебной экспертизе методам и средствам?

2. Что понимается в целом под научным методом исследования?

3. По каким основаниям может проводиться систематизация научных методов?

4. В каком виде может быть представлена систематизация методов экспертного исследования?

5. Что относится к частным методам экспертного исследования?

6. Что выполняет функции специальных методов исследования в судебной экспертизе?

7. Что понимается под методикой экспертного исследования?

8. В чем состоит отличие общих и частных методик судебной экспертизы?

9. От чего зависят выбор и применение того или иного метода в рамках проведения судебного экспертного исследования?

10. Что представляет собой методическое обеспечение судебной экономической экспертизы?

11. Что включают в себя общенаучные методы исследования в экономических экспертизах?

12. Что представляют собой конкретные научные методические приемы экономической экспертизы?

13. Что выступает методом судебной экономической (бухгалтерской) экспертизы?

14. Какие методы используются при проведении судебной бухгалтерской экспертизы?

15. Какие признаки характеризуют правовую природу судебной экономической экспертизы?

16. Какие предъявляют общие требования к методике исследования предметов и документов?

17. Какие методы используются для определения ущерба?

18. Как осуществляется эквивалентный обмен продуктами предпринимательской деятельности?

19. В чем заключается объективное тождество эквивалентного обмена?

20. Для чего в судебной экономической (бухгалтерской) экспертизе используются специальные методы научного экономического анализа?

21. С помощью каких средств достигается полнота определения ущерба от преступного посягательства?

22. Как строится последовательность исследования документов бухгалтерского учета и отчетности?

23. В какой последовательности исследуются бухгалтерский баланс, регистры бухгалтерского учета и первичные распорядительные документы?

24. Чему соответствует объективное экономическое содержание баланса?

25. Как эксперт при проведении экспертизы формирует понятие бухгалтерского баланса?

26. Какие выделяют признаки заведомо ложных сведений в бухгалтерском балансе?

27. Чему соответствует структура заключения о сущности баланса?

28. Где в бухгалтерском балансе находит отражение стоимость эквивалентных затрат продавца, стоимость безэквивалентных затрат продавца, добавленная стоимость у продавца?

29. Каковы признаки сворачивания валюты баланса? О чем они свидетельствуют?

30. Какие логические действия проводятся при исследовании отчетного баланса? Какие при этом выделяются признаки идентификации?

31. Что относят к признакам причинения ущерба при исследовании отчетного баланса?

32. Каковы следы причинения ущерба и его сокрытия при составлении баланса?

33. Какие выделяют критерии истинности балансовых данных?

34. Какие действия по бухгалтерскому балансу производятся с целью определения безвозмездного изъятия доходов?

35. Что является подтверждением юридической силы бухгалтерского баланса?

36. В чем состоят особенности выявления несоответствия эквивалентных затрат исследуемой организации как покупателя эквивалентным и безэквивалентным затратам ее продавцов?

37. Какие используются измерители стоимости эквивалентного обмена исследуемой организации как покупателя с ее продавцами?

38. Как происходит выявление несоответствия эквивалентных затрат исследуемой организации как продавца эквивалентным затратам ее покупателей?

39. Какие используются измерители эквивалентных затрат исследуемой организации как продавца?

40. В чем заключаются особенности выявления несоответствия безэквивалентных затрат исследуемой организации как продавца эквивалентным затратам ее покупателей?

41. Какие используются аналитические измерители стоимости внеоборотных активов, соответствующих результатам предпринимательской деятельности отчетного периода?

42. Как определяются доходы от предпринимательской деятельности, не поступившие к исследуемой организации и использованные не в интересах этой деятельности?

43. Как определяются доходы от предпринимательской деятельности, поступившие к исследуемой организации и использованные не в интересах этой деятельности?

44.Как определяется превышение краткосрочных пассивов над оборотными активами, соответствующими эквивалентным затратам исследуемой организации как продавца?

45. Как определяется превышение внеоборотных активов над собственными источниками, соответствующими стоимости эквивалентного обмена продавца с его покупателями в отчетном периоде?

46. Как определить превышение собственных источников, соответствующих стоимости эквивалентного обмена исследуемой организации как продавца с ее покупателями, над внеоборотными активами?

47. Какие специальные приемы и методы используются при экспертном исследовании регистров бухгалтерского учета и документов?

48. Какие выделяют приемы экспертного бухгалтерского исследования отдельного документа?

49. Какие используются приемы исследования нескольких документов, отражающих одну и ту же или взаимосвязанные операции?

50. Каковы приемы экспертного исследования учетных данных, отражающих движение однородного имущества?

51. Каковы признаки сокрытия ущерба в бухгалтерском учете? Как они различаются?

52. Какие выделяют в учете признаки сокрытия ущерба, соответствующие присвоению доходов?

53. Какие выделяют в учете признаки сокрытия ущерба, соответствующие растрате доходов?

54. Какие выделяют в учете признаки сокрытия ущерба, соответствующие растрате неуплаченных налогов и незаконной предпринимательской деятельности?

55. Что лежит в основе выявления признаков причинения материального ущерба?

56. Как проводится анализ оборотов бухгалтерского учета по счетам оборотных активов и краткосрочных пассивов?

57. Как анализируются обороты бухгалтерского учета по счетам затрат?

58. Как осуществляется анализ оборотов бухгалтерского учета по счетам расчетов?

59. В чем состоят особенности анализа оборотов бухгалтерского учета по счетам денежных средств?

60. Как проводится анализ оборотов бухгалтерского учета при превышении краткосрочных пассивов над оборотными активами в отчетном балансе?

61.Как осуществляется анализ оборотов бухгалтерского учета при превышении оборотных активов над краткосрочными пассивами в отчетном балансе?

62. Как проводится анализ оборотов бухгалтерского учета при несоответствии внеоборотных активов источникам их формирования?

63. В чем заключаются особенности экспертного исследования первичных документов?

**3. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ИНСТРУМЕНТАРИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА В СУДЕБНОМ ЭКСПЕРТНОМ БУХГАЛТЕРСКОМ**

**ИССЛЕДОВАНИИ**

**3.1. Применение аналитических процедур при проведении судебной бухгалтерской экспертизы**

Аналитические процедуры представляют собой один из видов процедур для получения доказательств, формируемых по делу в ходе проведения судебной бухгалтерской экспертизы, и состоят в выявлении, анализе и оценке соотношений между аналитическими показателями хозяйственной деятельности проверяемого субъекта. Их применение основано на существовании явной причинно-следственной взаимосвязи и зависимости между рассчитываемыми показателями, их отклонениями и возможными признаками (фактами) противоправных действий.

В результате анализа осуществляется проверка достоверности рассчитываемых показателей, характеризующих объекты аналитических процедур – объекты противоправных действий, и оценка экономической эффективности ведения хозяйственной деятельности исследуемого субъекта. Оценка достоверности исследуемых показателей является свидетельством доказывания по делу, на основании которой формулируются выводы, принимаются решения о необходимости применения других процедур.

Виды используемых аналитических процедур зависят от тех задач, которые ставятся перед судебной бухгалтерской экспертизой (рис. 3.1).

Аналитические процедуры включают в себя изучение соотношений элементов экономической информации на основе материалов дела, выявление необычных фактов хозяйственной деятельности, анализ соотношений и закономерностей, основанных на сведениях о хозяйственной деятельности исследуемого субъекта, оценку связей этих соотношений и закономерностей с другой имеющейся в распоряжении эксперта информацией, выявлении причин возможных отклонений, искажений, диспропорций, несоответствий.

Проверка и установление наличия или отсутствия недостачи, излишков материальных ценностей, периода и места их образования, а также размера причиненного материального ущерба

Проверка и выявление фактов отклонений от требований налоговой, бюджетно-сметной и кассовой дисциплины

Проверка документальной обоснованности расхода товарно-материальных ценностей и денежных средств

Определение и анализ недостатков в системе бухгалтерского учета и отчетности (определение правильности методики учета, отклонений от нее, несоответствия данных учета и отчетности)

**Основные задачи судебной бухгалтерской экспертизы**

Проверка и определение факта совершения хозяйственных операций, не получивших должного отражения в данных бухгалтерского учета

Определение правильности (или неправильности) методики проведения документальной ревизии и недостатков предварительного, текущего и последующего

контроля

Рис. 3.1. Основные задачи судебной бухгалтерской экспертизы

Аналитические процедуры применяются при проверке движения активов, погашения задолженности перед поставщиками, покупателями, бюджетом по НДС, акцизам, образования просроченной задолженности, форм расчетов, осуществляемых организацией, целевого использования денежных средств: факторный анализ, элиминирование, расчет аналитических коэффициентов, экономико-криминалистический анализ и др.

В основе использования аналитических процедур в судебной бухгалтерской экспертизе лежит объективно существующая взаимосвязь и взаимообусловленность между изменениями значений рассчитываемых на основе имеющейся в материалах дела информации аналитических показателей и вызвавшими эти изменения конкретными характеристиками события экономического правонарушения (преступления).

Аналитические процедуры направлены на выявление признаков правонарушений (преступлений), а также способствующих им условий. Следует учитывать, что каждый экономический показатель связан с отдельными фактами хозяйственной жизни организации, выявленные несоответствия между показателями могут свидетельствовать о совершении правонарушения в хозяйственной операции. Как правило, за бухгалтерскими и экономическими несоответствиями скрыты признаки противоправной деятельности в части умышленного искажения бухгалтерской и налоговой отчетности, уклонения от уплаты налогов и других обязательств.

При применении аналитических процедур экспертом-бухгалтером могут использоваться самые разнообразные приемы и методы от простых сравнений до использования сложных экономико-статистических и математических методов. В ходе экономического анализа применяются изучение, наблюдение, инспектирование, запрос, подтверждение, сравнение, пересчет и аналитические процедуры.

Разнообразие методов анализа обусловлено и отраслевыми особенностями организаций, по материалам которых ведется расследование, спецификой и масштабами их деятельности, разнообразием приемов фальсификации данных бухгалтерского учета и отчетности. Если традиционный анализ хозяйственной деятельности ограничивается предприятием, экономический анализ в системе судебной бухгалтерской экспертизы обычно включает цепочку взаимоотношений со сторонними физическими и юридическими лицами, с которыми связаны подозреваемые в совершении экономических преступлений.

Методика применения аналитических процедур при проведении судебной бухгалтерской экспертизы наряду с приемами и методами экономического анализа использует такие специфические приемы и методы, как экономико-криминалистический анализ, логический контроль качества информации, экспертную оценку показателей, интуитивные методы диагностики.

Применение экономического анализа необходимо для того, чтобы оценить достоверность соответствующих аналитических показателей, учетных данных и исследовать текущее состояние организации с целью установления достоверной информации о расходах (доходах) организации, дебиторской (кредиторской) задолженности, активах, переданных (полученных) по договорам, и т.д.

Манипулирование дебиторской и кредиторской задолженностью во многих случаях используется в корыстных целях для совершения экономических и налоговых правонарушений и преступлений. В связи с этим при проведении аналитических процедур в ходе экспертного бухгалтерского исследования целесообразно применение приемов и методов экономико-криминалистического анализа дебиторской и кредиторской задолженности, предварительного анализа материалов документальных ревизий, налоговых проверок, аудиторских заключений в условиях полного и своевременного получения необходимых материалов, необходимых объяснений от имеющих интересующие сведения лиц и т.п.

Перед аналитиком встают два наиболее существенных вопроса, касающихся дебиторской задолженности:

1) является ли дебиторская задолженность подлинной, по праву причитающейся и взыскиваемой;

2) правильно ли оценивается вероятность погашения долга.

Исследование кредиторской задолженности предполагает анализ состава, правовую оценку условий и экономическое обоснование возникновения задолженности, анализ давности появления, сроков погашения задолженности, частоты и причин образования просроченной задолженности и т.д.

Выполнение аналитических процедур при проведении судебной бухгалтерской экспертизы предполагает использование принципа поэтапного проведения экспертизы (рис. 3.2) с выделением соответствующих последовательных этапов анализа:

– предварительного;

– основного;

– заключительного.

Методика применения аналитических процедур ориентирована на подтверждение достоверности следующих объектов аналитических процедур на основе выявления соотношений между соответствующими показателями: доходы, расходы, финансовые результаты; дебиторская задолженность; кредиторская задолженность; активы; денежные средства и др.

Методическую основу подтверждения достоверности указанных объектов противоправных действий составляют следующие положения:

– применяемые аналитические процедуры;

– этапы экономического анализа при проведении судебной бухгалтерской экспертизы;

**I** Организационный

**II** Исследовательский

**III** Заключительный

Подготовительная

работа

Организационно-методическая

подготовка

Использование документальных приемов

Использование расчетно-аналитических приемов и процедур

Обобщение результатов исследования

Реализация

результатов

исследования

Процессуальные этапы проведения судебной бухгалтерской экспертизы

Рис. 3.2. Процессуальные этапы проведения судебной бухгалтерской экспертизы

– оценка достоверности аналитических показателей;

– показатели, характеризующие недобросовестные действия заинтересованных лиц;

– анализ недобросовестных действий заинтересованных лиц;

– алгоритм действий эксперта по результатам выполнения аналитических процедур;

– получаемые результаты.

В процессе экспертного бухгалтерского исследования применяются следующие аналитические процедуры:

– построение факторных моделей;

– элиминирование;

– расчет аналитических коэффициентов;

– построение системы взаимосвязанных аналитических таблиц;

– регрессионный анализ;

– приведение показателей к сопоставимости;

– сравнение;

– детализация и систематизация;

– балансовый метод;

– метод альтернативного баланса;

– балансовые сопоставления и увязки движения материальных и финансовых ценностей;

– экономико-криминалистический анализ и др.

В соответствии с аудиторскими стандартами аналитические процедуры представляют собой исследование, анализ и оценку аудитором финансово-экономических показателей деятельности организации с целью выявления наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности экономического субъекта. По своей сущности и определению аналитические процедуры представляют собой не только оценку достоверности отчетности, но и оценку эффективности ведения дел и экономической состоятельности организации.

Важнейший метод экономического анализа – это сравнение данных. В экономическом анализе сравнение данных представляет собой аналитический прием, который позволяет выявлять не только взаимосвязь и динамику экономических явлений, но и степень достигнутой эффективности.

Любой экономический показатель имеет определенную закономерность формирования и свой возможный (вероятностный) числовой диапазон. Образ действий бухгалтера-эксперта при анализе полученной в ходе исследования информации должен исходить из научно-нормативного содержания анализируемых показателей. В ходе экспертизы необходимо изучить закономерности поведения показателя, определить форму связи, вычислить его теоретическое числовое значение и сравнить с учетным. Объективный характер влияния ущерба от бесхозяйственности, хищений и других противоправных действий на изменения в системе экономических показателей делает очевидной возможность обнаружения этих правонарушений в основном с помощью экономического анализа.

Приемы и методы экономико-криминалистического анализа используются в целях выявления экономических несоответствий показателей, диспропорций и искажений их взаимосвязи и взаимообусловленности в результате взаимодействия объективных процессов хозяйственной деятельности, имеющих криминогенный характер.

В ходе выполнения аналитических процедур достаточно широкое применение получило построение альтернативных балансов, сопряжение материальных и финансовых балансов, составление аналитических балансов материально-вещественных и финансовых пропорций, основанные на балансовых увязках движения материальных и финансовых ценностей.

Выделяют следующие основные *этапы экономического анализа при проведении судебной бухгалтерской экспертизы*:

– предварительный;

– анализ поставщиков (подрядчиков);

– анализ покупателей (заказчиков);

– анализ особых видов сделок;

– заключительный.

В ходе применения экономических процедур производятся конкретные расчеты, констатация фактов и их оценка с определением величины причиненного собственнику материального ущерба, причин его возникновения, обстоятельств и факторов, способствовавших правонарушению.

Предварительный этап необходим для изучения соответствующих закономерностей и особенностей функционирования исследуемого субъекта, особенностей постановки и ведения бухгалтерского учета, договорной работы и т.п.

Предварительный этап предполагает:

– исследование событий, хозяйственных операций и методов работы исследуемой организации;

– оценку целесообразности участия организации в сделках;

– оценку деловых взаимоотношений с контрагентами и их надежности, отражения условий сделок.

При проведении экономико-криминалистического анализа на предварительном этапе бухгалтеру-эксперту необходимо обращать внимание на следующие характерные особенности дела, которые могут косвенно указывать на признаки экономических и налоговых правонарушений:

– частая смена контрагентов – поставщиков и покупателей;

– использование посредников при осуществлении хозяйственных операций;

– договорные отношения с организацией-контрагентом, созданным незадолго до этого;

– взаимозависимость участников договорных отношений;

– разовый (неритмичный) характер хозяйственных операций;

– осуществление расчетов с использованием одного банка;

– осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций и т.п.

Предварительный этап экономического анализа в виде изучения и наблюдения необходим для получения соответствующих знаний о деятельности организации. Полученная информация используется для определения и принятия решения о целесообразности участия экономического субъекта в сделках. С помощью полученных знаний формируется информация о событиях, хозяйственных операциях и методах работы организации.

Информация, полученная в результате изучения и наблюдения договорных отношений, должна представлять собой оперативный анализ конъюнктуры рынка, установления деловых взаимоотношений между его участниками, отражение условий сделок, оценки надежности партнеров по хозяйственной деятельности.

Наиболее важным этапом при осуществлении экономического анализа хозяйственных договоров является изучение, анализ и оценка одного из экономических аспектов отношений – поставщиков (подрядчиков) организации. Для их анализа и оценки необходимо определить следующие показатели:

– удельный вес поставщика в общем объеме поставок: большие объемы поставок, обеспеченные одним поставщиком, отражают фактическое совершение сделок и характеризуют реальное существование контрагента, хотя и приводят к определенной зависимости организации от данного поставщика;

– цена и порядок расчетов по договору: соотношение фактической цены закупки со среднерыночными ценами является значимым показателем в оценке деятельности организации. Отсрочка платежей на неопределенный срок и отсутствие ответственности перед поставщиком за просрочку оплаты могут указывать на недобросовестные действия заинтересованных лиц;

– предмет и условия исполнения договора. Необходимо подвергнуть анализу и оценке предмет договора с целью установления объективной (экономической) либо субъективной (по усмотрению заинтересованной недобросовестной стороны договора) причины совершения сделки;

– средний срок погашения задолженности: при длительном сроке погашения кредиторской задолженности имеет место вероятность взаимоотношений с недобросовестными контрагентами с целью вывода прибыли организации.

Следующим этапом экономического анализа является изучение, анализ и оценка покупателей (заказчиков) организации. Для их оценки необходимо рассчитать и оценить следующие показатели:

– количество новых покупателей в анализируемом периоде: при этом необходимо осуществить анализ в части цены договора, поскольку заключение договоров, заведомо невыгодных организации, производится с заниженными ценами на реализованную продукцию с целью получения вознаграждения от покупателей. Отсрочка платежей на неопределенный срок и отсутствие ответственности покупателя за просрочку оплаты также могут указывать на недобросовестные действия заинтересованных лиц;

– рентабельность продаж (коммерческая маржа): определяется отношением балансовой прибыли к выручке от реализации. Низкая рентабельность продаж свидетельствует о возможном наличии недобросовестных действий заинтересованных лиц, которые направлены на изъятие прибыли из организации и присвоение активов;

– средний срок погашения задолженности: повышение срока погашения покупателями дебиторской задолженности невыгодно организации, и имеет место вероятность взаимоотношений с недобросовестными контрагентами;

– показатели оборачиваемости и удельного веса списанной дебиторской задолженности к ее общей сумме с целью установления платежеспособности должников.

В ходе экономического анализа договорных отношений необходимо обратить внимание на следующие виды особых сделок:

1. Крупные сделки по приобретению и отчуждению активов в части: получения и выдачи займов (кредитов); поручительства и гарантии; перевода долгов, уступки прав требования. С помощью вышеперечисленных крупных сделок у организации отчуждают активы по стоимости ниже, чем рыночная.

2. Сделки, заключенные на заведомо невыгодных условиях.

3. Сделки, направленные на отчуждение имущества организации, замену имущества менее ценным и менее ликвидным по рыночной стоимости, также приобретение неликвидного имущества.

4. Сделки, произведенные с имуществом, в отсутствие которого производственно-хозяйственную деятельность организации осуществлять не возможно.

5. Сделки, в результате которых возникли обязательства, не обеспеченные имуществом.

6. Сделки, в которых производится замена выгодных обязательств менее выгодными. Если в результате экономического анализа установлены выше перечисленные виды сделок, то в действиях руководства и собственников организации усматривается цель присвоения активов.

7. Сделки с взаимозависимыми лицами, которые в большинстве случаев заключаются руководителями и собственниками организации с целью вывода прибыли или активов организации, в интересах заинтересованных лиц, а также налоговой экономии.

Заключительный этап анализа предполагает формулирование выводов, подтверждающих достоверность соответствующих показателей по объектам аналитических процедур и экономическую эффективность ведения хозяйственной деятельности проверяемой организации.

Выполнение аналитических процедур направлено на оценку достоверности соответствующих показателей. *Оценка достоверности аналитических показателей* имеет два аспекта:

1) бухгалтерский аспект – это установление фактов соответствия в части организации и ведения бухгалтерского учета, а также подготовки бухгалтерской отчетности в соответствии с нормативными актам РФ;

2) экономический аспект достоверности показателей предполагает оценку достоверности отражения экономических явлений по содержанию, выявление экономических искажений, диспропорций, несоответствий, нарушения взаимосвязи и обусловленности соответствующих показателей вследствие совершения ошибок и недобросовестных действий заинтересованных лиц, которые составляют основу действий преступно-экономической направленности.

Учетная информация может содержать существенные экономические искажения, при этом в соответствии с данными бухгалтерского учета быть достоверной. Экономические искажения могут возникнуть по причине ошибок и недобросовестных действий заинтересованных лиц (представителей собственника, руководства, сотрудников организации и третьих лиц).

Под недобросовестными действиями заинтересованных лиц понимаются преднамеренные действия этих лиц, в результате которых сделки, оформленные должным образом, согласно данным бухгалтерского учета, экономически не могут считаться достоверными. Данные действия приводят к искажению учетных данных и отчетности в части занижения активов и финансовых результатов, хотя в соответствии с данными бухгалтерского учета отчетность может быть достоверной. Основными целями недобросовестных действий заинтересованных лиц являются выводы активов (с целью присвоения) и налоговая экономия (уклонение от налогообложения).

Оценка достоверности учетных данных с использованием экономического анализа применяется для выявления искажений вследствие совершения ошибок и недобросовестных действий заинтересованных лиц. Недобросовестные действия заинтересованных лиц приводят к снижению показателей эффективности деятельности организации и снижению производственного потенциала. Данные действия направлены на незаконное присвоение активов и прибыли организации, необоснованное возникновение обязательств и занижение налогооблагаемой прибыли с целью уклонения от уплаты налогов.

Использование аналитических методов и процедур позволяет обнаружить признаки криминогенных ситуаций в системе аналитических показателей, обстоятельства, прямо или косвенно способствующие созданию условий для совершения злоупотреблений и правонарушений.

К показателям экономического анализа, характеризующим недобросовестные действия заинтересованных лиц, относятся: уменьшение выручки от продаж; уменьшение прибыли; увеличение расходов; увеличение убытков; увеличение дебиторской (кредиторской) задолженности и т.п.

В результате недобросовестных действий заинтересованных лиц взаимосвязь и обусловленность соответствующих показателей нарушается, возникают экономические, материальные и финансовые диспропорции. Анализ и установление недобросовестных действий заинтересованных лиц проводятся следующим образом:

– сравнение рентабельности собственного капитала и активов организации с типичными показателями основных ее контрагентов. Недобросовестные действия характеризует заниженная рентабельность организации в сравнении с рентабельностью контрагентов в части перемещения прибыли организации с помощью трансфертного ценообразования к ее контрагентам;

– анализ ценовой политики и системы распределения продукции. Использование посредников при распределении продукции и занижение цен относительно затрат – признаки недобросовестных действий заинтересованных лиц, направленных на вывод прибыли организации;

– анализ соответствия цен на приобретаемые ресурсы и цен на реализуемую продукцию рыночным ценам;

– анализ состояния основных фондов. Отсутствие долгосрочных инвестиций в развитие производственной базы и долгосрочного капитала в виде кредитов, лизинга указывает на вывод прибыли и (или) активов руководством и собственниками организации, а не на развитие бизнеса.

В случае противоречивости, отклонений получаемых результатов, систематических ухудшений экономических показателей, выявленных экономических искажений и несоответствий между взаимосвязанными показателями определенная их часть может быть связана с причинами возникновения криминогенных ситуаций либо быть прямым результатом злоупотреблений, экономических правонарушений и преступлений.

Алгоритм действий эксперта по результатам выполнения аналитических процедур в случае противоречивости и отклонений получаемых результатов включает следующие основные этапы:

– отклонение от ожидаемых закономерностей, взаимосвязей и обусловленностей показателей;

– исследование отклонений, искажений, диспропорций и несоответствий;

– запрос дополнительной информации;

– сравнение дополнительно полученной информации с информацией эксперта и другими доказательствами;

– выводы эксперта;

– применение других процедур.

Получаемые доказательства по делу, подтверждающие достоверность объектов экспертного исследования, используются при формулировании выводов и формировании экспертного мнения с отражением в заключении эксперта-бухгалтера, содержащем ответы на поставленные судом или следствием вопросы.

**3.2. Использование инжинирингового инструментария в экспертном аналитическом исследовании**

В основе экспертного аналитического исследования в рамках проведения судебной бухгалтерской экспертизы лежит объективная связь и обусловленность между изменениями значений аналитических показателей и вызвавшими эти изменения особенностями события правонарушения, затрагивающего и влияющего на отчетные показатели, что находит свое отражение в представленной экономической информации. Однако, несмотря на возможные следы правонарушений (преступлений), которые могут присутствовать в учетно-отчетной информации, в целях их сокрытия она зачастую подвергается противоправным воздействиям, направленным на ее искажение – сокрытию, вуалированию, фальсификации, подлогу данных (табл. 3.1).

Для целей судебной бухгалтерской экспертизы под вуалированием бухгалтерских отчетных данных следует понимать умышленное искажение отдельных статей актива или пассива баланса, не оказывающее влияния на величину валюты баланса, с целью улучшения или ухудшения финансового положения организации.

Фальсификация отчетных данных представляет собой умышленное искажение данных статей баланса с целью завышения или занижения финансового результата, а также улучшения (ухудшения) уровня рентабельности.

Под прямым подлогом данных бухгалтерской отчетности следует понимать умышленный сговор должностных лиц хозяйствующего субъекта с целью искажения данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, связанного с составлением заведомо подложных первичных документов и учетных регистров.

Таблица 3.1

Признаки искажений бухгалтерской отчетности

|  |  |
| --- | --- |
| Классификационный признак | Виды искажений |
| По степени влияния на достоверность | Существенные  Несущественные |
| По характеру возникновения | Непреднамеренные:  технические;  арифметические ошибки, описки, пропуски;  автоматизированная обработка;  бухгалтерские  Преднамеренные:  не противоречащие законодательству;  налоговая оптимизация;  вуалирование баланса;  противоречащие законодательству – налоговые  преступления;  фальсификация бухгалтерского баланса |
| По объекту посягательства | Денежные  Материальные |
| Составление по кругу лиц, участвующих в искажении отчетности | Действия управленческого персонала  Действия по вине наемных лиц  Действия по вине инвесторов |
| По способу отражения фактов хозяйственной деятельности (ФХД) в бухгалтерском учете | Неполнота учета ФХД  Необоснованность учетных записей  Ошибки в периодизации ФХД  Ошибки в оценке ФХД  Неправильное (или недостаточное) отражение информации |
| По степени влияния на бухгалтерскую информацию | Локальные  Транзитные |

Добиться точного отражения хозяйственной деятельности предприятия в бухгалтерской отчетности невозможно. Вуалирование неизбежно по объективным причинам, но оно может и усиливаться вследствие субъективных причин. Вуалирование, так или иначе, присутствует в учете всегда, но при этом в теории мы, с одной стороны, можем представить объективный и точный учет, а с другой – понять его относительность.

Поэтому в целях выявления соответствующих искажений экономической информации, связанных с фактами совершения экономических правонарушений (преступлений), влияющих на показатели отчетности, необходимо исходить не только из системы учетно-отчетных данных, имеющихся в материалах дела и подвергнутых криминальному воздействию, но и из данных производных инжиниринговых отчетных форм, составленных в процессе экспертного исследования с максимальной ориентацией на реальное имущественное и финансовое положение исследуемого субъекта.

Для этих целей используется *инжиниринговый аналитический инструментарий* в виде системы производных от бухгалтерского балансов, функционально ориентированных на формирование доказательной базы с дополнительным экспертным аспектом идентификации, выявления и оценки фактов совершения экономических правонарушений (преступлений).

Еще 100 лет назад под инжинирингом (от англ. *engineering*, лат. *ingenium* – изобретательность, выдумка знаний) понимали одну из форм коммерческих связей в сфере науки и техники, основное значение которой сводилось к предоставлению услуг по доведению исследовательских и опытно-конструкторских разработок до стадии производства. Впервые в России термин «инжиниринг» появился в 1993 г. в Большом энциклопедическом словаре в значении международных коммерческих связей в сфере науки и техники. После кризиса 1930-х гг. термин «инжиниринг» стал использоваться в сфере бизнеса как инженерно-консультационные услуги, работы исследовательского, проектно-конструкторского, учетно-аналитического, контрольного характера, выработка рекомендаций в области организации производства и управления. Возникли понятия «инжиниринговые подходы», «инжиниринговые методы», «инжиниринговые процедуры».

В последнее время в России получили развитие вопросы разработки и использования инструментария контрольного и аудиторского инжиниринга – системы контроля и аудита с использованием инжиниринговых механизмов в интерактивном режиме, ориентированные на широкое использование балансовых методов: системы нулевых балансов и производных балансовых отчетов (В.И. Ткач, И.Н. Богатая, Г.Е. Крохичева, Ю.Е. Москвитин, Т.О. Графова, М.В. Шумейко, В.В. Лесняк, И.В. Лесняк, Д.Г. Багдасарян, Н.П. Таранова, И.В. Акулова и др.).

*Инжиниринговый инструментарий* представляет собой интегрированный комплекс использования традиционных и инжиниринговых подходов, методов, процедур, алгоритмов экспертного аналитического исследования с получением результатов на основе использования учетно-отчетных данных, имеющихся в деле, в виде взаимосвязанных экономических показателей, используемых в целях доказывания и выявления конкретных характеристик экономических правонарушений (преступлений).

Целесообразность и необходимость использования инжинирингового инструментария в экспертном аналитическом исследовании в ходе проведения судебной бухгалтерской экспертизы обусловлена тем, что:

– во-первых, показатели, определяемые по данным бухгалтерской отчетности, и, в частности, бухгалтерского баланса, специально не рассчитаны для отражения влияния и идентификации конкретных способов совершения экономических и налоговых правонарушений (преступлений);

– во-вторых, выявление и идентификация признаков (фактов) и конкретных способов правонарушений должна основываться на оценке достоверности не только и не столько отчетных данных, но и на данных текущего учета и внеучетной информации, расчете на основании материалов дела аналитических показателей в целях формирования доказательной базы;

– в-третьих, в целях судебной бухгалтерской экспертизы типовые формы бухгалтерской отчетности не всегда позволяют получить необходимые результаты в выявлении тенденции движения ресурсов в ходе договорной работы организации и анализе соблюдения соответствующих материально-вещественных и финансовых пропорций хозяйственной деятельности;

– в-четвертых, анализ хозяйственной деятельности исследуемого субъекта по заключению и исполнению договоров должен быть ориентирован на выявление конкретных характеристик события правонарушения (преступления), которые могли проявиться в виде особенностей хозяйственной деятельности и получить отражение в учетно-отчетной информации;

– в-пятых, в целях повышения эффективности и результативности использования аналитических процедур в экспертном исследовании необходима интеграция существующих форм бухгалтерских отчетных данных на базе построения единой балансовой модели анализа хозяйственной деятельности организации с учетом возможных криминальных отклонений.

Применение инжинирингового инструментария в экспертном аналитическом исследовании основывается на балансовом методе исследования экономических процессов в хозяйственной деятельности организации, находящих свое отражение в соответствующих статьях, разделах баланса материально-вещественных и финансовых пропорций, связанных с реализацией хозяйственных договоров.

Практическая реализация хозяйственных договоров связана с передачей хозяйствующим субъектом за денежный либо неденежный эквивалент другому хозяйствующему субъекту товаров, имущества, работ, услуг. В результате происходят изменения в соотношении имущества и источников его формирования в соответствии с основным балансовом уравнением:

**Активы = Капитал + Обязательства.**

Данный анализ позволяет получить обобщающую характеристику всех стадий договорной работы организации и выявить основные хозяйственные диспропорции в материально-вещественном и финансовом выражении между доходами и расходами, дебиторской и кредиторской задолженностью, переданными и полученными по договорам активами, составляющие основу преступно-экономических действий. Для этих целей используется *прием балансовых увязок движения материальных и финансовых ценностей* в ходе реализации хозяйственных договоров организации, применяемый при составлении альтернативных балансов, сопряжении материальных и финансовых балансов, построении и использовании производных балансов.

Инжиниринговые методы, подходы, процедуры и алгоритмы применяются в рамках общей поисково-диагностической модели исследования экономико-криминалистической информации и предполагают использование алгоритмов расчетно-аналитических процедур, методов и процедур моделирования, логических процедур, приемов экономико-криминалистического анализа, организационно-исследовательских экспериментов и наблюдений.

В основе инжинирингового подхода к экспертному аналитическому исследованию лежит агрегирование расчетно-аналитических операций и процедур, использование системы экспертных оценок, корректировок, алгоритмов расчетно-аналитических процедур с выделением начального оператора, комплекса операций, конечного результата, системы экономических ситуаций, альтернативных операций, контрольных операций и гипотетических процессов, связанных с корректировками экономической информации, подвергнутой криминальному воздействию, достижением максимально реальной картины финансового положения, исследовательскими экспериментами по выявлению наиболее вероятных способов и характеристик совершения экономических правонарушений.

*Инжиниринговый аналитический инструментарий в виде системы производных балансов* представляет собой рекомендуемый формат интегрирования существующих форм бухгалтерских отчетных данных, подвергнутых криминальным воздействиям и искажениям, с дополнением их экспертным аспектом в виде целенаправленно осмысленных и релевантных балансовых обобщений, связанных с корректировкой искаженной информации и установлением связи между изменением значений рассчитываемых показателей и вызвавшими эти изменения особенностями экономического правонарушения (преступления).

При этом целесообразно использование в ходе исследовательского этапа судебной бухгалтерской экспертизы семантических методов анализа и контроля, объектно-ориентированного анализа как одного из инжиниринговых направлений аналитического экспертного исследования. «Семантический» означает «осмысленный, понятный». Семантика (от греч. *semantikos* – обозначающий) изучает знаковые системы как средство выражения смысла, отношения логических знаков к основным понятиям и единицам. Первоначально использовалась в языкознании в исследовании смысловой стороны слов и выражений.

Использование инжинирингового инструментария в экспертном аналитическом исследовании предполагает:

– построение материально-финансовых балансов;

– построение контрольных производных балансов;

– построение нулевых балансов;

– построение альтернативных производных балансов;

– построение ситуационных производных балансов;

– построение трансакционных производных балансов;

– использование семантических производных балансов.

В основе механизма построения и использования материально-финансовых балансов лежит оценка соблюдения материально-вещественных и финансовых пропорций и представление оборота материально-вещественных и финансовых ресурсов в виде единой системы передачи стоимости в результате заключения и реализации хозяйственных договоров:

– оборот материально-вещественных ресурсов представляется как движение денежных средств;

– оборот имущества представляется как встречное движение финансовых ресурсов.

При этом хозяйственный оборот как совокупность хозяйственных операций по исполнению договоров и реализации отношений с контрагентами рассматривается в виде системы двухсторонних направленных передач, в соответствии с которой хозяйствующий субъект передает (получает) за определенный (как правило, денежный) эквивалент товары, имущество, работы, услуги. Объем переданных (полученных) ресурсов представляется в виде направленного потока конкретных хозяйственных операций соответствующей величины.

Построение и использование контрольных и нулевых производных балансов позволяет выявлять основные факторы движения материально-вещественных и денежных ресурсов в целях организации их эффективного использования на начало и конец проверяемого периода. На основе такой проверки выявляются креативные схемы сокрытия активов, ухода от налогообложения, хищений и других недобросовестных действий заинтересованных лиц.

Например, на строительную площадку ООО «Стройинвест» было фиктивно завезено 30 составов щебня стоимостью 165 млн. руб., в том числе НДС 27,5 млн. руб. Оплата была произведена векселями. НДС к зачету принят незаконно. Вся первичная документация оформлена верно, хотя является подложной.

Данный факт может быть выявлен на основе использования системы контрольных или нулевых производных балансов с идентификацией различных креативных схем, исходя из того, что расходы учитываются, а доходы скрываются (получаются «черным налом»). По материалам составленных производных балансов с использованием данных главной книги проводится логическая проверка с установлением основных причин потери активов. На основании первичных документов устанавливаются факты несанкционированного выбытия ресурсов и виновники потерь.

Построение и использование альтернативных производных балансов связано с организационно-исследовательскими экспериментами и наблюдениями, моделированием существующих взаимосвязей между изменением экономических показателей и событием правонарушения (преступления), выявлением наиболее вероятных способов и характеристик совершения экономических правонарушений, возможных вариантов противоправных действий заинтересованных лиц, получением максимально реальной картины финансового состояния исследуемой организации с выявлением отклонений показателей, носящих криминальный характер.

Использование ситуационных и трансакционных производных балансов ориентировано на объекты противоправных действий, выявление взаимосвязи между изменениями экономических показателей и конкретными характеристиками события экономического преступления, криминально-опасных экономических ситуаций.

Составление семантических производных балансов основано на использовании семантических методов анализа и контроля в поисково-диагностическом исследовании экономико-криминалистической информации.

Рекомендации по использованию инжиниринговых инструментов в экспертном аналитическом исследовании включают:

– специальные приемы и методы экспертного исследования;

– инжиниринговые подходы и процедуры;

– алгоритм расчетно-аналитических процедур;

– логику исследования экономических показателей;

– инжиниринговые методы анализа;

– процедуры семантического анализа и контроля;

– технологию построения и использования альтернативного ситуационного производного баланса;

– поисково-диагностическую модель исследования экономико-криминалистической информации;

– получаемые результаты и их использование.

Специальные приемы и методы экспертного исследования, обеспечивающие методологическую и методическую основу использования инжиниринговых инструментов, включают:

– моделирование;

– расчетно-вычислительные процедуры;

– аналитические процедуры;

– логические процедуры;

– балансовый метод;

– метод альтернативного баланса;

– методические приемы экономического анализа;

– приемы экономико-криминалистического анализа;

– балансовые сопоставления и увязки движения материальных и финансовых ценностей в виде аналитических балансов материально-вещественных и финансовых пропорций;

– организационно-исследовательские наблюдения и эксперименты.

В основе экономического механизма использования инжинирингового инструментария в экспертном исследовании лежат следующие *инжиниринговые подходы и процедуры*, определяющие технологию построения и использования производных балансов:

– основные балансовые принципы и бухгалтерские подходы (двойной записи, основного балансового уравнения и др.);

– агрегирование расчетно-аналитических операций и процедур (с учетом специфики объекта экспертизы, системы учетно-отчетных данных, имеющихся в деле, степени аналитичности информации);

– система экспертных оценок (балансовая, рыночная, текущая и т.п.);

– система корректировок на предмет достижения реальности отчетной информации;

– экономические ситуации (объекты экспертного бухгалтерского исследования, объекты противоправных действий, событие экономического преступления, криминально-опасные экономические ситуации);

– альтернативные операции, связанные с организационно-исследовательскими экспериментами и наблюдениями, моделированием существующих взаимосвязей между изменением экономических показателей и событием правонарушения (преступления), возможными вариантами противоправных действий заинтересованных лиц;

– контрольные операции (на начало и конец контролируемого периода);

– гипотетические процессы условной реализации хозяйственных связей и осуществления операций в целях поисково-диагностического исследования экономико-криминалистической информации, проведения следственных экспериментов и наблюдений;

– алгоритмы расчетно-аналитических процедур (технология построения и использования производных балансов, поэтапное осуществление расчетно-аналитических операций и процедур).

Инжиниринговый аналитический инструментарий функционирует на основе применения комплекса инжиниринговых подходов, методов анализа, расчетно-аналитических операций и процедур, экономических ситуаций, альтернативных и контрольных операций, гипотетических процессов, экспертных оценок и корректировок, алгоритмов и показателей.

Алгоритмизация расчетно-аналитических процедур представляет собой последовательную совокупность итераций начального оператора, комплекса расчетно-аналитических процессов и операций и конечного результата:

– начальный оператор: система учетно-отчетных данных по материалам дела, подвергнутых криминальному воздействию;

– комплекс операций и процессов расчетно-аналитического, контрольного, экспериментального, гипотетического, семантического характера;

– конечный оператор: рассчитанная система экономических показателей и выявленные изменения (искажения, несоответствия, диспропорции).

Начальный оператор как информационная база экспертного бухгалтерского исследования определяет следующие принципиальные позиции экономического механизма использования инжинирингового аналитического инструментария:

– данные начального оператора определяют степень агрегирования, информационную емкость и аналитичность данных, с которыми оперирует эксперт-бухгалтер;

– начальный оператор выступает в качестве исходной точки экспертного бухгалтерского исследования;

– данные начального оператора выступают исходной базой для проведения факторного анализа;

– корректировка данных начального оператора выступает одним из базовых факторов, определяющих инжиниринговые подходы, используемые в экспертном бухгалтерском исследовании.

Представленный алгоритм расчетно-аналитических процедур направлен на интеграцию и формализацию существующих форм бухгалтерских отчетных данных, их дополнение экспертным бухгалтерским аспектом, связанным с выявлением и идентификацией криминальных отклонений.

Логика исследования экономических показателей, определяемых на основе использования инжиниринговых инструментов, предполагает расчет экономических показателей с использованием инжиниринговых подходов, процедур, алгоритмов и инструментов на основе учетно-отчетных данных в целях доказывания и установление связи между изменениями значений экономических показателей, закономерностей или взаимосвязей (искажений, несоответствий, диспропорций) и вызвавшими эти изменения особенностями события правонарушения (преступления).

Для этих целей используются следующие инжиниринговые методы анализа:

– факторный анализ отклонений по постоянной базе: соизмерение полученных показателей с данными начального оператора, которые выступают постоянной базой сравнения; по отношению к этой базе определяется влияние факторов;

– факторный анализ отклонений методом цепных подстановок: последовательное сравнение получаемых показателей с последовательным определением влияния факторов;

– метод стохастической аппроксимации: технология расчетов от факторов с максимальной к факторам с минимальной вероятностью для решения широкого круга задач оценивания;

– итеративное достижение результатов: процесс итеративного (поэтапного) достижения реальной экономической ситуации и расчета соответствующих экономических показателей с учетом ее криминальной составляющей;

– семантические методы анализа: пообъектная систематизация информации, выявление скрытых взаимосвязей и закономерностей между событиями, нахождение новых взаимосвязей и закономерностей, в том числе с использованием внеучетных источников информации в целях выявления фактов мошенничества, незаконного вывода из оборота денежных средств, выявления фактов нецелевого использования полученных денежных средств, уклонения от уплаты налогов и т.д.

Процедуры семантического анализа и контроля основываются на выявлении закономерностей, взаимосвязей и зависимостей между рассчитанными показателями, их изменениями и отклонениями, фактами хозяйственной жизни исследуемой организации и особенностями состава правонарушений (преступлений), скрытых личных и родственных связей с установлением виновных лиц в процессе анализа и диагностики экономико-криминалистической информации.

Применение семантических методов анализа и контроля особенно актуально в целях контроля потоков материальных и финансовых ресурсов, связанных с исполнением хозяйственных договоров, установления фактов и причин санкционированного и несанкционированного движения ресурсов.

Для этих целей необходимо составление семантического производного баланса с учетом выявленных взаимосвязей, явлений, событий противоправных действий и зависимостей, пообъектной систематизации информации в соответствии с объектами противоправных действий, с определением по главной книге, учетным регистрам и первичным документам основных направлений несанкционированного движения ресурсов, реального размера материального ущерба, причин и виновных лиц.

При применении семантических методов анализа и контроля в экспертном аналитическом исследовании учитываются многие факторы, которые находят отражение при составлении семантического производного баланса в поисково-диагностических целях:

– связи между структурными подразделениями, филиалами, должностными лицами, сотрудниками организации;

– родственные и личные связи сотрудников предприятия;

– договорные связи с контрагентами, посредниками, их периодичность и частота;

– нахождение скрытых взаимосвязей и зависимостей в отношениях с контрагентами;

– взаимозависимость участников договорных отношений (сделки с взаимозависимыми лицами);

– подлинность первичных и учетных документов, подписей и т.п.

Использование процедур семантического анализа и контроля особенно эффективно в целях выявления:

– схем создания лжефирм;

– схем незаконного вывода денежных средств из оборота (так называемая «обналичка»);

– схем уклонения от уплаты налогов;

– нецелевого использования полученных денежных средств;

– хищений и махинаций;

– различного рода мошенничеств, связанных с выбытием материально-вещественных и финансовых ресурсов;

– фактов «завуалированных взяток»;

– фактов «откатов»;

– фиктивных сделок и т.п.

Так, в частности, «завуалированная взятка» может быть представлена в форме:

– банковской ссуды в долг или под видом погашения несуществующего долга;

– оплаты товаров, купленных по заниженной цене;

– покупки товаров по завышенной цене;

– получения льготного кредита;

– увеличения процентных ставок по кредиту;

– уменьшения арендной платы и т.п.

«Откат» представляет собой неофициальное условие договора, когда ведущие переговоры лица договариваются о выплате в связи со сделкой суммы денег представителю стороны, который способствовал заключению договора с ущербом для представляемой стороны.

В основе технологии построения и использования альтернативного ситуационного производного баланса лежит реализация ситуационного подхода к оценке достоверности экономической информации криминогенной направленности, влияния и дифференциации конкретных способов совершения правонарушений (преступлений), характеристик событий правонарушения, которые могут проявиться в виде особенностей хозяйственной деятельности с ее отражением в учете и отчетности.

Технология включает ряд последовательных этапов:

– начальный оператор: система учетно-отчетных данных, бухгалтерский баланс за проверяемый период, подвергнутые криминальному воздействию;

– ситуационные операции: производятся в процессе экспертного бухгалтерского исследования с максимальной ориентацией на реальное положение дел с учетом выявленных фактов злоупотреблений и правонарушений в хозяйственной деятельности организации;

– составление ситуационного баланса с расчетом экономических показателей по реально полученным данным путем сопоставления балансов;

– результат – определение криминального отклонения: оценка изменения показателей (отклонений, экономических несоответствий, диспропорций), носящих криминальный характер;

– факторный анализ: выявление факторов и причин отклонений, условий и наиболее вероятных способов совершения правонарушений, суммы материального ущерба, виновных лиц.

Поисково-диагностическая модель исследования экономико-криминалистической информации с использованием инжиниринговых подходов, процедур и инструментов экспертного исследования, семантических методов анализа и контроля представлена данными рис. 3.3 с объединением ряда последовательных этапов экспертного бухгалтерского исследования в четыре блока:

1) аналитический блок;

2) конкретизирующий блок;

3) идентифицирующий блок;

4) диагностический блок.

Поисково-диагностическая модель исследования экономико-криминалистической информации определяет последовательный процесс экспертного бухгалтерского исследования, между этапами и блоками которого существует устойчивая взаимосвязь.

- комплексный анализ производственной, хозяйственной и финансовой деятельности за ряд периодов;

- определение объектов или хозяйственных операций, представляющих особый интерес с точки зрения их негативного влияния на показатели финансово-хозяйственной деятельности

**Аналитический блок**

**Конкретизирующий блок**

- установка факторов, наиболее существенно повлиявших на изменение основных показателей в финансово-хозяйственной деятельности исследуемого хозяйствующего субъекта;

- среди факторов выделяются такие, которые могли возникнуть вследствие совершенных преступлений экономической или налоговой направленности;

- определение условий, способствующих совершению преступлений

**Диагностирующий блок**

- определение работников предприятия, которые, исходя из своего должностного положения, могли воспользоваться этими условиями;

- на основании изучения личных качеств и образа жизни определенного круга должностных лиц предприятия выявляются лица, наиболее вероятно причастные к преступлению;

- криминалистическая диагностика бухгалтерской информации и документов, которые доступны и исходят от виновного лица

**Диагностирующий блок**

- установление наиболее вероятного способа совершения преступления на основе обобщения полученных данных;

- установление суммы материального ущерба, нанесенного вследствие совершения противоправных действий экономической или налоговой направленности

Семантические методы анализа и контроля

Инжиниринговые подходы, процедуры и инструменты экспертного исследования

Инжиниринговые подходы, процедуры и инструменты экспертного исследования

Рис. 3.3. Поисково-диагностическая модель исследования экономико-криминалистической информации на основе инжинирингового инструментария

По результатам использования инжинирингового инструментария формируется доказательная база по делу с отражением результатов в заключении эксперта-бухгалтера с приложением аналитических расчетов величины материального ущерба, причин его возникновения, факторов, способствующих совершению правонарушения (преступления), виновных лиц.

**3.3. Контрольно-аналитические мероприятия**

**по противодействию криминальным экономическим явлениям**

На современном этапе развития правоохранительной, судебно-экспертной и контрольно-ревизионной деятельности в Российской Федерации особую актуальность приобретают вопросы комплексного исследования организационно-структурных особенностей формирования и функционирования криминальной экономической деятельности, криминальной конкуренции, разработки комплекса мероприятий по противодействию криминальным экономическим явлениям.

Комплексная разработка мероприятий по противодействию криминальной экономической деятельности с учетом ее организационных структур на базе использования организационно-экономических, информационно-аналитических и инжиниринговых инструментов и механизмов направлена на обеспечение экономической безопасности на всех уровнях управления и включает:

– разработку организационно-экономического механизма противодействия криминальной экономической деятельности;

– реализацию ситуационного подхода к исследованию криминальных экономических явлений и проведению судебных экономических экспертиз;

– организацию и проведение экономико-криминалистического анализа деятельности субъектов криминальных отношений.

В основе формирования организационно-экономического механизма противодействия криминальной экономической деятельности лежит организационно-управленческий подход, практическая реализация которого предполагает:

– системный анализ поведения субъектов в криминальном секторе экономики;

– формализацию и структуризацию криминальной экономической деятельности;

– исследование функций и выявление закономерностей противодействия официальной (легальной) экономике как системе;

– формирование государственной системы противодействия криминализации экономики.

Важным направлением политики противодействия криминализации экономики является контрольно-аналитическое обеспечение проводимых мероприятий:

– экспертные бухгалтерские и аналитические исследования;

– судебные экономические экспертизы (бухгалтерские, финансово-кредитные, налоговые и др.);

– контрольные мероприятия;

– аудиторские проверки;

– налоговые проверки;

– профилактические мероприятия.

Контрольно-аналитические мероприятия по противодействию криминальным экономическим явлениям требуют соответствующего информационного сопровождения и программно-технического обеспечения. Программно-техническое обеспечение судебных экономических экспертиз представлено следующими программными продуктами:

– справочно-правовые системы;

– служебные программы для работы со средствами связи;

– программы автоматизации бухгалтерского и налогового учета;

– инжиниринговые программы управления бухгалтерскими, контрольными и аналитическими процессами;

– вспомогательные программы;

– базы данных.

Источниками информации для создания и поддержания баз данных в актуальном состоянии являются законодательные акты, нормативно-правовые документы, инструктивные и методические материалы различным министерств и ведомств. Базы данных могут успешно использоваться в практической деятельности следственных и экспертно-криминалистических структур и подразделений, а также органов по борьбе с экономическими и налоговыми преступлениями, в практике работы налоговых служб, аудиторских и консалтинговых фирм.

Программно-техническая поддержка экспертных исследований криминальной экономической деятельности связана с разработкой и использованием баз данных по различным массивам правовой, оперативной, аналитической, поисково-диагностической и другой информации:

– в целях создания информационной основы для решения оперативных, тактических и стратегических задач при выявлении, расследовании, документировании и доказывании правоохранительными органами экономических правонарушений и преступлений;

– в целях решения поставленных перед специалистом в своей области (экспертом, аналитиком, аудитором и т.п.) правоохранительными органами вопросов в ходе проведения судебно-экономических экспертиз, экспертных аналитических исследований, аудиторских и налоговых проверок, контрольных мероприятий в целях формирования доказательной базы экономических правонарушений и преступлений;

– проведения прогнозно-профилактических мероприятий.

Реализуемые процедуры экспертных исследований с учетом потоков внешней и внутренней информации направлены на получение предметно ориентированной информации в целях решения поставленных перед экспертом задач (рис. 3.4):

– организационно-исследовательские эксперименты и наблюдения;

– поисково-диагностические задачи;

– моделирование;

– контрольные процедуры и др.

При этом в основе проведения контрольно-аналитических процедур лежит реализация определяющих положений *ситуационного подхода* к организации контроля.

Ситуационный контроль представляет собой комплекс мер наблюдения и оценки изменения стоимости предприятия в результате реализации экономических ситуаций, ситуационных мероприятий различного характера в целях эффективного использования собственности и ресурсов, в том числе и применительно к криминально опасным экономическим ситуациям.

При реализации ситуационного подхода к исследованию криминальных экономических явлений центральным понятием и предметом экспертных аналитических исследований криминально-опасных экономических ситуаций выступает хозяйственная операция, ставшая объектом рассмотрения и расследования судебных или правоохранительных органов.

Используемые процедуры судебной экономической экспертизы

Программно-техническое обеспечение судебных экспертных исследований

нормативно-правовые

организационные

расчетно-вычислительные

аналитические

логические

моделирования

сопоставления

организационно-исследовательские

эксперименты и наблюдения

Внутренняя информация

Внешняя

информация

информация

Получение предметно ориентированной информации

Создание информационной основы для решения оперативных, тактических и стратегических задач при выявлении, расследовании, документировании и доказывании правоохранительными органами экономических правонарушений и преступлений

Решение поставленных перед экспертом-бухгалтером правоохранительными органами вопросов в ходе судебно-экономических (бухгалтерских) экспертиз в целях формирования доказательной базы экономических правонарушений и преступлений

Проведение прогнозно-профилактических мероприятий

В практической деятельности следственных и экспертно-криминалистических структур и подразделений, органов по борьбе с экономическими и налоговыми преступлениями

В практике работы налоговых служб, аудиторских и консалтинговых фирм

Рис. 3.4. Направления использования программно-технического обеспечения судебных экспертных исследований

Реализация ситуационного подхода позволяет выделить направления проведения экспертных аналитических исследований криминальных экономических явлений (рис. 3.5). Реализация ситуационного подхода к организации и проведению экспертных аналитических исследований находит свое выражение в конкретных этапах и процедурах исследования.

**Уровни причастности к криминально опасной экономической ситуации**

– внешний уровень – сторонние организации;

– уровень лиц, принимающих решения;

– уровень наемных работников компании

**Экспертная оценка криминально опасных экономических ситуаций**

Оценка

гражданско-правовых последствий

Оценка

бухгалтерских последствий

Оценка

налоговых

последствий

Юридическое, бухгалтерское и налоговое обоснование криминально опасной экономической ситуации

**Ситуационный подход**

Хозяйственная деятельность организации.

Хозяйственные операции, отражаемые в учете.

Выявление фактов необъективного и недобросовестного отражения в учете хозяйственных операций, ставших объектом рассмотрения и расследования судебных или правоохранительных органов.

Выявление события экономического правонарушения (преступления) и его конкретных характеристик.

Фиксация и документирование фактов противоправных действий.

Анализ выявленных фактов злоупотреблений и правонарушений

Экспертное заключение

**Уровни идентификации**

**экономического правонарушения (преступления)**

Факты противоправных действий.

Событие экономического правонарушения как комплекс соответствующих фактов.

Криминально опасные ситуации экономической направленности, объединяющие соответствующие события

**Информационные составляющие о факте экономического**

**правонарушения (преступления)**

– признаки совершения;

– признаки способов сокрытия;

– признаки реализации похищенного (присвоенного);

– признаки последствий совершения

Рис. 3.5. Реализация ситуационного подхода к экспертному аналитическому

исследованию криминальных экономических явлений

Признаки совершения экономического правонарушения (преступления), о которых уже стало известно эксперту, можно классифицировать по определенным уровням причастности:

– внешний уровень – сторонние организации;

– уровень лиц, принимающих решения;

– уровень наемных работников организации.

Информационные составляющие о факте экономического правонарушения (преступления) включают:

– признаки совершения экономического правонарушения (преступления);

– признаки способов сокрытия;

– признаки реализации похищенного (присвоенного);

– признаки последствий совершения экономического правонарушения (преступления).

Как правило, всегда присутствует несколько признаков разных уровней, правильное синтезирование которых позволяет наиболее точно выявить и квалифицировать вид мошенничества.

Экспертная оценка проводится комплексно по следующим направлениям:

– оценка гражданского-правовых последствий экономического правонарушения (преступления);

– оценка бухгалтерских последствий;

– оценка налоговых последствий.

Проведение экономического анализа позволяет выявить признаки (факты) экономических злоупотреблений и правонарушений. На основе полученной экспертом информации дается юридическое, бухгалтерское и налоговое обоснование криминально опасной экономической ситуации.

В целях контрольно-аналитического обеспечения политики противодействия криминализации экономики целесообразно проведение экономико-криминалистического анализа деятельности субъектов криминальных экономических отношений на основе использования контрольно-аналитических инжиниринговых инструментов, представленных системой производных балансов.

Методика использования инжиниринговых инструментов основана на широком применении бухгалтерских, аналитических, контрольных, налоговых, сетевых инжиниринговых механизмов по самым разнообразным направлениям.

При этом всего используется 28 типовых операций:

– 7 операций по увеличению капитала и увеличению ресурсов;

– 7 операций по увеличению капитала и уменьшению обязательств;

– 7 операций по уменьшению капитала и уменьшению ресурсов;

– 7 операций по уменьшению капитала и увеличению обязательств.

Использование инжинирингового аналитического инструментария ориентировано на решение поставленных перед экспертом правоохранительными органами вопросов в ходе экспертного исследования в целях формирования доказательной базы экономических правонарушений и преступлений. Механизм функционирования инжинирингового аналитического инструментария строится на использовании методологии экономико-криминалистического анализа с ориентацией исследовательского процесса от синтеза к анализу с определением влияния последствий совершения заинтересованными лицами противоправных деяний.

*Инжиниринговый инструментарий экономико-криминалисти-ческого анализа* представляет собой интегрированный комплекс специализированных (инжиниринговых) инструментов и процедур, позволяющих оценить последствия криминальной экономической деятельности (противоправных действий, мошенничеств, хищений и т.п.) на результаты реализации хозяйственных ситуаций с позиции динамики стоимости организации на основе учетно-контрольного и аналитического обеспечения инжиниринговых процедур, технологии и результатов экономико-криминалистического анализа в виде системы взаимосвязанных системообразующих показателей стоимости организации, на основании которых делаются выводы и даются рекомендации по формированию доказательной базы экономических правонарушений и преступлений.

Методика контрольно-аналитического инжинирингового инструментария ориентирована на использование компьютерных программ и баз данных производных балансов, позволяющих в инжиниринговом (интерактивном) режиме определить агрегированные и дезагрегированные показатели собственности в виде чистых активов и чистых пассивов в рыночной и справедливой оценке и на их основе оценить динамику стоимости организации и выявить факты несанкционированного выбытия ресурсов и собственности.

В основе механизма инжинирингового инструментария экономико-криминалистического анализа лежит система производных балансов: легализационных, нулевых, инвентаризационных, контрольно-аудиторских, нормативных, мониторинговых, ситуационных, альтернативных, семантических и др.

В основу составления ситуационного альтернативного производного баланса положена прогнозная оценка уровня криминальных доходов и расходов по каждой ситуации с учетом факторов, событий, ситуаций, определяющих конъюнктурные особенности криминальной хозяйственной деятельности организации. В процессе проводимого анализа решается задача оценки возможных альтернатив действий, определения вероятностных характеристик каждой альтернативы и возможных результатов на основе агрегированных и дезагрегированных показателей собственности, определяющих конечный результат криминальных экономических операций с позиции их влияния на стоимость организации.

В целях контроля использования ресурсов организации используется семантический производный баланс как инжиниринговый контрольно-аналитический инструмент противодействия криминальным экономическим явлениям на микроуровне. Оценка эффективности использования собственности и ресурсов предприятия при реализации соответствующих ситуационных мероприятий строится на использовании семантических методов анализа и контроля с составлением семантического производного баланса.

Семантический производный баланс обеспечивает отражение в учете ситуационных мероприятий и позволяет определить зону изменения стоимости предприятия в ходе их реализации и принять обоснованные решения по эффективному использованию собственности и ресурсов. На начало и конец реализации ситуационных мероприятий составляется семантический баланс с учетом выявленных взаимосвязей, позиций, явлений и зависимостей, пообъектной систематизации информации, и определяется реальная стоимость собственности и ее изменение за контролируемый период. По главной книге и учетным регистрам устанавливаются основные направления несанкционированного движения собственности, ресурсов, причины и виновные лица которых устанавливаются по документам.

Легализационный (от лат. *legalis* – законный, сообразный с законом) производный баланс обеспечивает отражение в учете последствий совершения заинтересованными лицами противоправных действий и позволяет определить зону изменения стоимости организации в ходе их реализации.

***Контрольные вопросы***

1. Что представляют собой аналитические процедуры в экспертном бухгалтерском исследовании?

2. На чем основано применение аналитических процедур при проведении судебной бухгалтерской экспертизы?

3. Какие основные задачи ставятся перед судебной бухгалтерской экспертизой?

4. В чем заключается принцип поэтапного проведения экспертизы? Какие выделяют процессуальные этапы проведения судебной бухгалтерской экспертизы?

5. Что составляет методическую основу подтверждения достоверности объектов противоправных действий?

6. Какие аналитические процедуры применяются в процессе экспертного бухгалтерского исследования?

7. Для каких целей используются приемы и методы экономико-криминалистического анализа?

8. Какие выделяются этапы экономического анализа при проведении судебной бухгалтерской экспертизы?

9. Для чего необходим предварительный этап экономического анализа? Что он в себя включает?

10. Какие характерные особенности дела, изучаемые на предварительном этапе экономико-криминалистического анализа, могут косвенно указывать на признаки экономических и налоговых правонарушений?

11. Какие показатели определяются для целей анализа и оценки поставщиков (подрядчиков) организации?

12. Какие показатели используются для целей анализа и оценки покупателей (заказчиков) организации?

13. На какие виды особых сделок необходимо обратить внимание в ходе экономического анализа договорных отношений?

14. Что представляет собой оценка достоверности аналитических показателей?

15. Что понимается под недобросовестными действиями заинтересованных лиц?

16. Для каких целей применяется оценка достоверности учетных данных с использованием экономического анализа?

17. Что относится к показателям экономического анализа, характеризующим недобросовестные действия заинтересованных лиц?

18. Как проводятся анализ и установление недобросовестных действий заинтересованных лиц?

19. Какие этапы включает алгоритм действий эксперта по результатам выполнения аналитических процедур в случае противоречивости и отклонений получаемых результатов?

20. Какие выделяют классификационные признаки и виды искажений бухгалтерской отчетности?

21. Что понимается для целей судебной бухгалтерской экспертизы под вуалированием бухгалтерских отчетных данных, фальсификацией отчетных данных, прямым подлогом данных бухгалтерской отчетности?

22. Охарактеризуйте понятие инжиниринга. Когда оно возникло и как развивалось?

23. Что понимается под контрольным и аудиторским инжинирингом?

24. Что понимается под инжиниринговым аналитическим инструментарием? Для каких целей ин используется?

25. С чем связана целесообразность и необходимость использования инжинирингового инструментария в экспертном аналитическом исследовании?

26. В чем состоит сущность балансового метода исследования экономических процессов в хозяйственной деятельности организации?

27. Как оцениваются изменения в соотношении имущества организации и источников его формирования?

28. Что лежит в основе инжинирингового подхода к экспертному аналитическому исследованию?

29. Что представляет собой система производных балансов? Для каких целей они составляются?

30. Что лежит в основе механизма построения и использования материально-финансовых балансов?

31. Для каких целей используются контрольные и нулевые производные балансы?

32. С чем связано построение и использование альтернативных производных балансов?

33. Для каких целей используются ситуационные и трансакционные производные балансы?

34. Что включают в себя специальные приемы и методы экспертного исследования, обеспечивающие основу использования инжиниринговых инструментов?

35. Что включает в себя технология построения и использования производных балансов?

36. Что представляет собой алгоритмизация расчетно-аналитических процедур при построении и использовании инжиниринговых аналитических инструментов?

37. Дайте характеристику начального оператора как информационной базы экспертного бухгалтерского исследования на основе использования инжинирингового аналитического инструментария.

38. Какие инжиниринговые методы анализа используются в экспертном бухгалтерском исследовании?

39. Для каких целей составляется семантический производный баланс?

40. В чем заключаются особенности применения семантических методов анализа и контроля?

41. Какие факторы учитываются при составлении семантического производного баланса на основе использования семантических методов анализа и контроля?

42. Для каких целей применяются семантические методы анализа и контроля?

43. В каких формах может быть представлена «завуалированная взятка»?

44. Что представляет собой «откат»?

45. Из каких основных этапов состоит технология построения и использования альтернативного ситуационного производного баланса?

46. Какие этапы включает в себя поисково-диагностическая модель исследования экономико-криминалистической информации на основе инжинирингового инструментария? Для каких целей она используется?

47. Какие мероприятия в нашей стране проводятся по противодействию криминальной экономической деятельности?

48. Что лежит в основе формирования организационно-экономического механизма противодействия криминальной экономической деятельности?

49. Что включают в себя контрольно-аналитические мероприятия по противодействию криминальным экономическим явлениям?

50. Что включает в себя программно-техническое обеспечение судебных экономических экспертиз?

51. С чем связана программно-техническая поддержка экспертных исследований криминальной экономической деятельности?

52. Каковы основные направления использования программно-технического обеспечения судебных экспертных исследований?

53. В чем заключаются особенности реализации ситуационного подхода к экспертному аналитическому исследованию криминальных экономических явлений?

54. Как можно классифицировать признаки совершения экономического правонарушения (преступления)?

55. Что включают в себя информационные составляющие о факте экономического правонарушения (преступления)?

56. По каким направлениям проводится экспертная оценка криминально опасных экономических ситуаций?

57. Какие выделяют уровни идентификации экономического правонарушения (преступления)?

58. Что представляет собой инжиниринговый инструментарий экономико-криминалистического анализа?

59. Как осуществляется контроль использования ресурсов организации на основе инжиниринговых инструментов?

60. Для каких целей составляется легализационный производный баланс?