

УДК: 343.148.5(476)

РАЗВИТИЕ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ. СТАТУС ЭКСПЕРТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ И ОРГАНИЗАЦИЯ ИХ РАБОТЫ

Лагуновская Е.О., кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК и транспорте УО «Белорусский государственный экономический университет»

Аннотация. Судебно-бухгалтерская экспертиза играет важную роль в установлении объективной стороны экономических преступлений в Республике Беларусь, и эта роль продолжает возрастать. Усложнение финансово-экономических отношений в обществе, появление и усовершенствование экономического инструментария приводит к усложнению способов совершения противоправной деятельности. В судебной и следственной практике все чаще возникает необходимость в использовании различных видов судебных экономических экспертиз, позволяющих сформировать надежную доказательственную информацию.

Ключевые слова: судебно-экспертная деятельность, судебно-бухгалтерская экспертиза, учетные данные, судебно-экспертные учреждения, эксперт-бухгалтер.

Введение. В последние десятилетия в Республике Беларусь произошли значительные изменения во всех сферах общественной и государственной жизни, что повлекло за собой и изменение криминологической ситуации. Эффективное противодействие нарушениям в сфере экономики и обеспечение экономической безопасности всех без исключения хозяйствующих субъектов невозможно без осуществления надлежащего контроля за их деятельностью. Экономический контроль весьма разнообразен, отличается множеством форм и методов. Но в деятельности правоохранительных органов первоочередное значение приобретает такая форма контроля, как судебная бухгалтерская экспертиза.

Основная часть. Использование учета финансово-хозяйственной деятельности как достоверных доказательств начинается с древних времен. С зарождением учета возникли также и предпосылки использования их в доказательствах имущественной ответственности. Так, еще в Древнем Египте (3400-2980 гг. до н.э.) специальные писцы вели на свитках папируса учет движимого или недвижимого имущества с целью последующего контроля за достоверностью получения и выдачи серебра, хлеба и т.п.

Историю развития бухгалтерской экспертизы можно проследить в эпоху средневековья, когда возникла профессия путешествующих писцов, которые за плату составляли для феодалов отчеты, выступали их представителями в разного рода судебных инстанциях при рассмотрении имущественных споров.

Дальнейшее развитие бухгалтерской экспертизы происходило с учетом этапов развития товарно-денежных отношений, которые содействовали повышению значимости учетных данных для обеспечения сохранности собственности. В связи с чем, судебная практика широко использовала выводы бухгалтеров-экспертов при рассмотрении дел, которые касаются финансовых отношений, возмещения убытков, хозяйственных споров и т.п.

Вопросы развития судебно-бухгалтерской экспертизы в Республике Беларусь приобретают в настоящее время особую значимость в связи с тем, что совершенствуется характер преступлений в экономической сфере, отмечается рост интеллектуального уровня лиц, совершивших преступления в области бухгалтерского учета. Если ранее объектом экспертного исследования были в основном правонарушения, связанные с расследованием фактов растрат и хищений товарно-материальных ценностей, денежных средств, то сейчас наиболее распространенными являются преступления, совершаемые с помощью искажения и фальсификации данных бухгалтерской отчетности с целью налоговых сокрытий, незаконного получения кредита, обмана потенциальных инвесторов (партнеров) и т.д.

Судебная экспертиза (экспертиза от лат. *expertus* - опытный, сведущий) является наиболее квалифицированной формой применения специальных знаний в уголовном процессе. В соответствии с законодательством, судебная экспертиза – это следственное действие, состоящее в производстве в установленном законом порядке исследований тех или иных объектов

специалистами в науке, технике, искусстве или ремесле и даче ими заключений по вопросам, возникающим в ходе расследования по уголовным делам [1, 10].

Основания и порядок назначения экспертиз определяются Уголовно-процессуальным, Гражданским процессуальным и Хозяйственным процессуальным кодексами Республики Беларусь, которые устанавливают, что экспертизы по уголовным, гражданским и хозяйственным делам назначаются в тех случаях, когда для разрешения определенных вопросов необходимы специальные познания в науке, технике, искусстве, экономике и других сферах деятельности (ст. 226 УПК, ст. 216 ГПК, ст. 75 ХПК Республики Беларусь) [1, 10, 11].

В соответствии со статьей 173 УПК Республики Беларусь экспертизы (за исключением экспертиз, связанных с применением мер процессуального принуждения в отношении физических лиц) могут назначаться до возбуждения уголовного дела, если выводы экспертизы могут иметь существенное значение для его возбуждения (ст. 226 УПК). Так же экспертизы могут назначаться на любой стадии гражданского или хозяйственного процесса (ст. 216 ГПК, ст. 75 ХПК Республики Беларусь) [1, 10, 11].

Правовые и организационные основы деятельности централизованной системы государственных органов, осуществляющих в соответствии с законодательными актами полномочия в сфере судебно-экспертной деятельности определены Законом Республики Беларусь от 15 июля 2015 г. № 293-З «О Государственном комитете судебных экспертиз Республики Беларусь» [4].

В систему Государственного комитета судебных экспертиз входят следующие государственные органы: центральный аппарат Государственного комитета судебных экспертиз; территориальные органы, управления по областям и г. Минску; районные (межрайонные), городские, районные (межрайонные) в г. Минске отделы Государственного комитета судебных экспертиз [4].

Организация судебно-экспертной деятельности в Республике Беларусь представлена существующими государственными судебно-экспертными учреждениями и подразделениями [9]. (Рисунок 1).

Организациям, не являющимся государственными судебно-экспертными учреждениями, а также индивидуальным предпринимателям, необходимо получить специальные разрешения (лицензии) на осуществление судебно-экспертной деятельности. Указанные лицензии выдаются комиссией по вопросам лицензирования судебно-экспертной деятельности, созданной в центральном аппарате Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь [6].

Порядок создания и деятельности комиссии по вопросам лицензирования судебно-экспертной деятельности, вопросы о присвоении квалификации судебного эксперта и выдаче соответствующего свидетельства определены постановлением Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь от 15 мая 2014 г. № 7 «О некоторых вопросах осуществления судебно-экспертной деятельности» [6].

Эксперт-бухгалтер может приступить к проведению экспертизы только после получения письменного распоряжения, вместе с постановлением и всеми поступившими на экспертизу материалами. Эксперт-бухгалтер самостоятельно выбирает методику производства экспертизы и при необходимости проводит научные исследования и эксперименты в целях ее успешного производства.

На каждую экспертизу заводится учетная карточка заключения эксперта согласно «Инструкции о порядке производства судебных экспертиз лицами, имеющими специальные разрешения (лицензии) на осуществление судебно-экспертной деятельности», утвержденной постановлением Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь от 15 мая 2014 г. № 7 [6]. Постановления и материалы, поступившие к эксперту-бухгалтеру для производства экспертизы, регистрируются в журнале регистрации экспертиз. Журнал ведется в прошитом, пронумерованном виде, скрепляется подписью уполномоченного лица и печатью Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь.

По результатам проведенной судебно-бухгалтерской экспертизы эксперт-бухгалтер составляет заключение в письменном виде, которое состоит из трех частей: вводной, исследовательской и выводов.

Выводы излагаются четким и ясным языком, не допускающим различных толкований. В случаях, если вывод не может быть сформулирован без подробного описания результатов

исследования, изложенных в исследовательской части и содержащих исчерпывающий ответ на поставленный вопрос, допускаются ссылки на исследовательскую часть заключения эксперта [6].



Рис. 1 – Структура государственных судебно-экспертных учреждений и подразделений Республики Беларусь

Примечание – Источник: собственная разработка.

В целях совершенствования судебно-экспертной деятельности в Республике Беларусь принят Указ Президента Республики Беларусь от 14 сентября 2003 г. № 407 «О некоторых мерах по совершенствованию судебно-экспертной деятельности» [7].

Совокупность норм, определяющих требования, предъявляемые к судебному эксперту при выполнении профессиональных обязанностей, утверждены постановлением Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь от 17 апреля 2014 г. № 3 «Об утверждении правил профессиональной этики лиц, осуществляющих судебно-экспертную деятельность» [3].

Эксперт-бухгалтер в своей профессиональной деятельности должен руководствоваться следующими принципами:

- независимости, объективности и беспристрастности;
- порядочности;
- профессиональной компетентности;
- безупречного поведения;
- конфиденциальности [3].

В судебной и следственной практике все чаще возникает необходимость использования различных видов судебных экономических экспертиз, позволяющих сформировать надежную доказательственную информацию.

При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы судебный эксперт специализируется на изучении финансово-экономической деятельности хозяйствующего субъекта, проводит анализ и оценку корректности финансовых операций, отслеживает правильность их отражения в учете, а также осуществляет исследование кредитной, налоговой и других областей деятельности.

В качестве информационной базы в данном случае выступают первичные бухгалтерские и кассовые документы; регистры бухгалтерского учета; регистры налогового учета; бухгалтерская отчетность с пояснительными записками; уставные и распорядительные документы (приказы, распоряжения), договора и акты сверок по их исполнению; выписки регистрирующих органов и реестров (по ценным бумагам, долям собственников).

Финансовая, налоговая и бухгалтерская экспертизы проводятся в рамках гражданских и уголовных процессов с целью решения следующих задач:

* установление нарушений в процессе документальной фиксации сведений о финансовых операциях, в процессе организации, распределения и использования предприятием доходов, денежных средств;

* установление искажений в налоговом и бухгалтерском учете, и анализ их воздействия на размер налогооблагаемой базы;

* выявление фактов отклонений, нарушений в финансово-кредитной сфере;

* определение кредитоспособности заемщика, т.е. его способность своевременно и в полном объеме осуществить возврат заемных средств;

* определение направлений расходования целевых средств;

* установление налогооблагаемой базы, исчисление и уплата налогов и иных обязательных взносов и платежей в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды;

* выявление соответствия между налогооблагаемой базой, суммой налоговых отчислений и между нормами отечественного законодательства;

* расчет долей учредителей (акционеров) в имуществе хозяйствующего субъекта, определение суммы денежных средств, которые причитаются участнику общества, в случае выходя его из состава, а так же размера дивидендов акционерам по результатам финансового года;

* иные ситуации, разрешение которых требует участия специалиста в области экономических наук.

Современный этап развития экспертно-бухгалтерской деятельности характеризуется периодом, связанным с созданием многоукладной экономики, преобразованиями отечественного учета в связи с переходом на международные стандарты финансовой отчетности и аудита, делением учета на финансовый и управленческий. Все это требует расширения границ специальных бухгалтерских познаний при расследовании финансовых, должностных и хозяйственных преступлений.

Заключение. Таким образом, необходимость в судебно-бухгалтерской экспертизе возникает в связи с применением специальных знаний в отрасли бухгалтерского учета, контроля и

анализа хозяйственной деятельности с целью всестороннего и объективного исследования фактических обстоятельств дела, представления мотивированного заключения для правоохранительных органов и суда. От своевременного и правильного проведения экспертизы зависит завершение расследования дел в установленные сроки. Соблюдение норм процессуального законодательства при назначении и проведении судебно-бухгалтерской экспертизы, правильное и грамотное использование соответствующего инструментария содействуют раскрытию преступлений экономического характера, принятию необходимых профилактических мероприятий по сохранности имущества субъектов хозяйствования.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский процессуальный кодекс Республики Беларусь от 11 января 1999 г. №238-З : принят Палатой представителей 10 дек. 1998 г. : одобр. Советом Респ. 18 дек. 1998 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 09.01.2017 №19-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 1999. – №18-19. – 2/13.
2. Клиничук, А.В. Концептуальные основы регулирования судебно-экспертной деятельности / А.В. Клиничук, Л.О. Занимон // Судебная экспертиза Беларуси. – 2016. – № 1(2). – С. 12–15.
3. Об утверждении правил профессиональной этики лиц, осуществляющих судебно-экспертную деятельность : постановление Государственного комитета судебных экспертиз Респ. Беларусь 17 апр. 2014 г., № 3: в ред. постановления Госкомитета судебных экспертиз Респ. Беларусь от 29.02.2016 № 13 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2014. – №7/2949.
4. О Государственном комитете судебных экспертиз Республики Беларусь : Закон Респ. Беларусь от 15 июля 2015 г. № 293-З : в ред. Закона Респ. Беларусь от 19.07.2016 № 408-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2015. – №2/2291.
5. О лицензировании отдельных видов деятельности : Указ Президента Респ. Беларусь, 1 сент. 2010 г., № 450 : в ред. Указа Президента Респ. Беларусь от 20.10.2016 № 379 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2010. – № 212. – 1/11914.
6. О некоторых вопросах осуществления судебно-экспертной деятельности : постановление Государственного комитета судебных экспертиз Респ. Беларусь 15 мая 2014 г., № 7: в ред. постановления Госкомитета судебных экспертиз Респ. Беларусь от 29.02.2016 № 13 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2014. – №7/2905.
7. О некоторых мерах по совершенствованию судебно-экспертной деятельности : Указ Президента Респ. Беларусь, 14 сент. 2003 г., № 407 : в ред. Указа Президента Респ. Беларусь от 01.07.2013 № 292 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2003. – № 105. – 1/4928.
8. О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь : Указ Президента Респ. Беларусь, 16 окт. 2009 г., № 510 : в ред. Указа Президента Респ. Беларусь от 13.02.2017 № 379 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2009. – № 253. – 1/11062.
9. Официальный сайт Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь [Электронный ресурс] / Назначение экспертизы и подготовка документальных данных. – Минск, 2017. – Режим доступа : <http://sudexpert.gov.by/ru/expertise.html> – Дата доступа : 05.09.2017.
10. Уголовно-процессуальный кодекс Республики Беларусь от 16 июля 1999 г. №295-З : принят Палатой представителей 24 июня 1999 г. : одобр. Советом Респ. 30 июня 1999 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 20.04.2016 №358-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2000. – № 77-78. – 2/71.
11. Хозяйственный процессуальный кодекс Республики Беларусь от 11 января 1999 г. №238-З : принят Палатой представителей 10 дек. 1998 г. : одобр. Советом Респ. 18 дек. 1998 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 09.01.2017 №19-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2004. – №138-139. – 2/1064.

DEVELOPMENT OF FORENSIC AND ACCOUNTING EXPERTISE. STATUS OF EXPERT INSTITUTIONS AND ORGANIZATION OF THEIR WORK

Lagunovskaya E.O., candidate of economic sciences, associate professor of the department of accounting, analysis and audit in the agro-industrial complex and transport of the Belarusian State Economic University

Abstract. *Forensic accounting plays an important role in establishing the objective side of economic crimes in the Republic of Belarus, and this role continues to grow. Complicating financial and economic relations in the society, the emergence and improvement of economic instruments leads to complicating the ways of committing illegal activities. In judicial and investigative practice, there is an increasing need to use various types of judicial economic assessments that allow the formation of reliable evidentiary information.*

Keywords: *forensic expert activity, forensic accounting expertise, accounting data, forensic expert institutions, expert accountant.*