

УДК 343.148.5(476)

ЗАКЛЮЧЕНИЕ ЭКСПЕРТА-БУХГАЛТЕРА: СТРУКТУРА И МЕТОДИКА СОСТАВЛЕНИЯ

Лагуновская Е.О., канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в АПК и транспорте УО «БГЭУ»

Аннотация. Рассмотрен порядок проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, структура и методика составления заключения эксперта-бухгалтера. Производство судебно-бухгалтерской экспертизы осуществляется в порядке, установленном законодательными актами Республики Беларусь. Судебный эксперт-бухгалтер приступает к производству экспертизы и составлению заключения после получения письменного распоряжения от руководителя лицензиата вместе с постановлением и всеми поступившими на экспертизу материалами.

Ключевые слова: судебно-экспертная деятельность, судебно-бухгалтерская экспертиза, Государственный комитет судебных экспертиз, эксперт-бухгалтер, заключение судебно-бухгалтерской экспертизы.

Введение. На современном этапе развития экономико-правовых отношений судебно-бухгалтерская экспертиза нуждается в развитии существующей системы общих профессиональных понятий, в использовании их для создания единой концепции ее научных основ. Это важно для дальнейшего развития и совершенствования действующей практики судебно-бухгалтерской экспертизы. Ее современная практика представляет собой синтез правовых и криминалистических понятий, а в практической деятельности - методов и методик.

Изучение нормативных документов и действующей практики проведения судебно-бухгалтерских экспертиз показало, что существует много нерешенных вопросов и проблем. Прежде всего, это отсутствие теории, научного обоснования самого понятия бухгалтерской экспертизы и ее особенностей, если она выполняется по заданию следственных органов и суда. Существует много работ о юридических составляющих этого понятия, но очень мало о бухгалтерских, экономических аспектах.

В условиях рыночной экономики расширились возможности совершения нарушений, значительно ослаб государственный контроль за деятельностью хозяйствующих субъектов, существенно усилилась мотивация в воровстве и других злоупотреблениях. Судебно-бухгалтерская экспертиза, являясь одним из важных инструментов устранения и предотвращения подобных тенденций становится настоятельной необходимостью.

Основная часть. Для успешной борьбы с экономической преступностью необходимо совершенствовать существующие методы бухгалтерского учета с позиций собственника и руководства организации с одной стороны, и возможностей выявления сокрытия мошенничества и прочих преступных действий, совершаемых должностными лицами, с помощью средств и методов бухгалтерского учета, - с другой. На основе дифференцированных данных бухгалтерского учета можно определить механизм совершения экономического преступления или его сокрытия, обоснованно классифицировать их с точки зрения причин и способов совершения, выявить внешние признаки, позволяющие обнаружить их возникновение, и на этой основе разработать методику раскрытия преступления, а в последующем его профилактики.

Основания для назначения экспертизы определены в Уголовно - процессуальном кодексе Республики Беларусь. Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается в случаях, если без применения знаний в области бухгалтерского учета, экономического анализа и контроля следователь или судья не может разрешить вопросы, возникающие по делу [11, ст. 226]. В то же время следователь, обладая определенными навыками и знаниями в области бухгалтерского учета, может делать определенные выводы, но не должен подменять эксперта.

В результате проведенных исследований эксперт-бухгалтер составляет письменное заключение, служащее источником доказательств [1, ст.226; 11, ст. 95]. Под заключением эксперта как в уголовном, так и в гражданском процессе понимается письменный мотивированный ответ эксперта на поставленные вопросы, к которому он пришел на основе своих специальных знаний в результате всестороннего, полного и объективного исследования представленных материалов.

Уголовно-процессуальным законодательством не сформулированы требования, которым должен соответствовать любой процессуальный документ, составленный в ходе предварительного расследования, в том числе и заключение эксперта-бухгалтера. Однако все процессуальные документы независимо от полноты их регламентации должны отвечать определенным требованиям, поскольку они фиксируют следственные действия, совершаемые в определенной, предусмотренной законом, процессуальной форме.

Заключение эксперта-бухгалтера, как любой процессуальный документ, должен отвечать общим требованиям: законность, обоснованность, ясность и последовательность изложения материала, полнота (Рисунок 1).

В ходе производства экспертизы эксперт-бухгалтер исследует материалы, представленные ему в соответствии с постановлением. В случаях и порядке, установленных законодательными актами, судебный эксперт-бухгалтер при производстве экспертизы вправе заявлять ходатайства.

Содержание заключения эксперта-бухгалтера регламентируется статьями 236 УПК РФ и 226 ГПК РФ [1; 11].

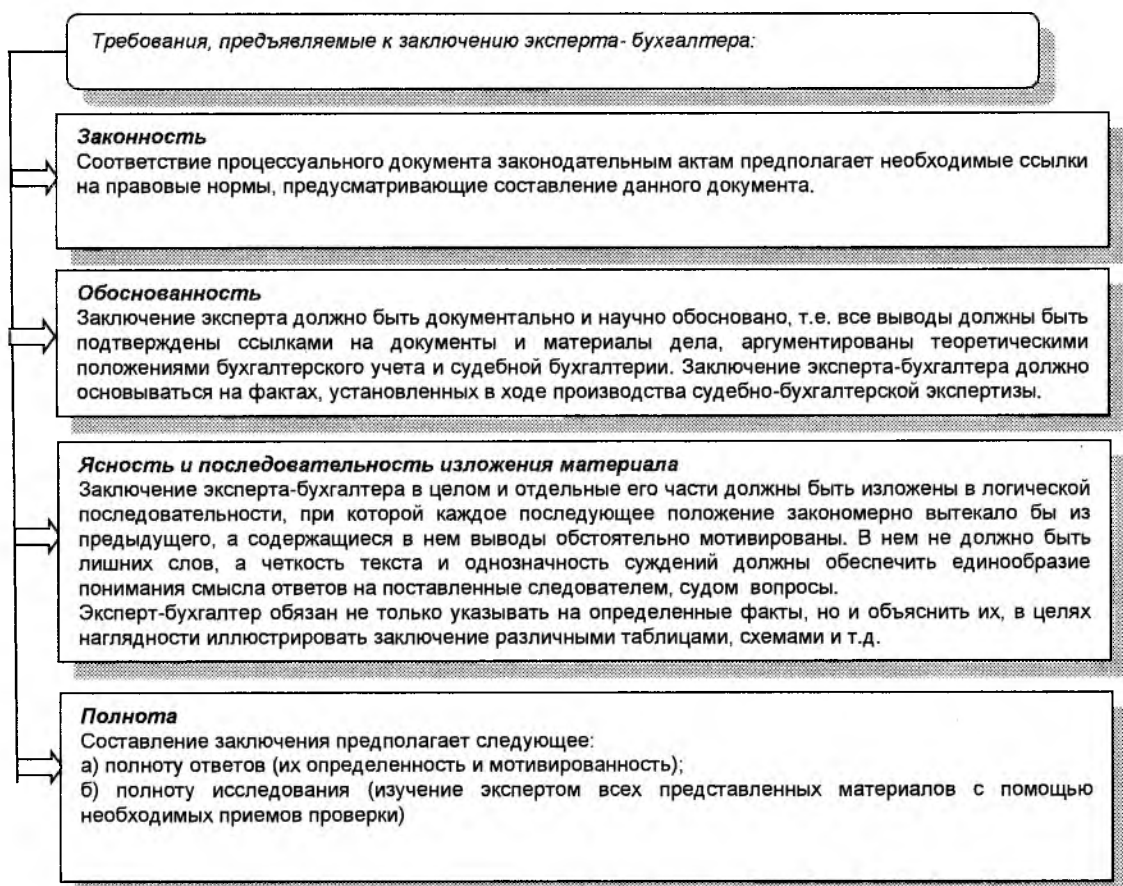


Рисунок 1. – Требования, предъявляемые к заключению эксперта- бухгалтера

Примечание – Источник: собственная разработка на основании изучения нормативных документов.

Эксперт-бухгалтер самостоятельно выбирает методику производства экспертизы и при необходимости проводит научные исследования и эксперименты в целях ее успешного производства. [7]

Заключение эксперта-бухгалтера оформляется в письменном виде и состоит из трех частей: вводной, исследовательской и заключительной (выводов) (рисунок 2).

Во вводной части заключения содержится информация об организационной стадии процесса судебно-бухгалтерской экспертизы. В ней указываются:

- наименование экспертизы, ее номер, является ли она дополнительной, повторной, комплексной или комиссионной;

- вид ответственности (уголовная, гражданская) и номер дела, по которому назначена судебно-бухгалтерская экспертиза;
- наименование органа, назначившего экспертизу, дата и номер постановления (определения);
- сведения об эксперте (экспертах): должность, фамилия, имя, отчество, образование, специальность общая и экспертная, ученая степень;
- дата поступления материалов на экспертизу и дата подписания заключения;
- наименование поступивших на экспертизу материалов;
- обстоятельства дела и исходные данные, имеющие значение для дачи заключения, с обязательным указанием источника их получения;
- ходатайства о предоставлении дополнительных материалов, заявленных экспертом, результаты их рассмотрения;
- сведения о лицах, присутствовавших при производстве экспертизы (фамилия, инициалы, процессуальное положение);
- место производства экспертизы;
- вопросы, поставленные на разрешение эксперта.

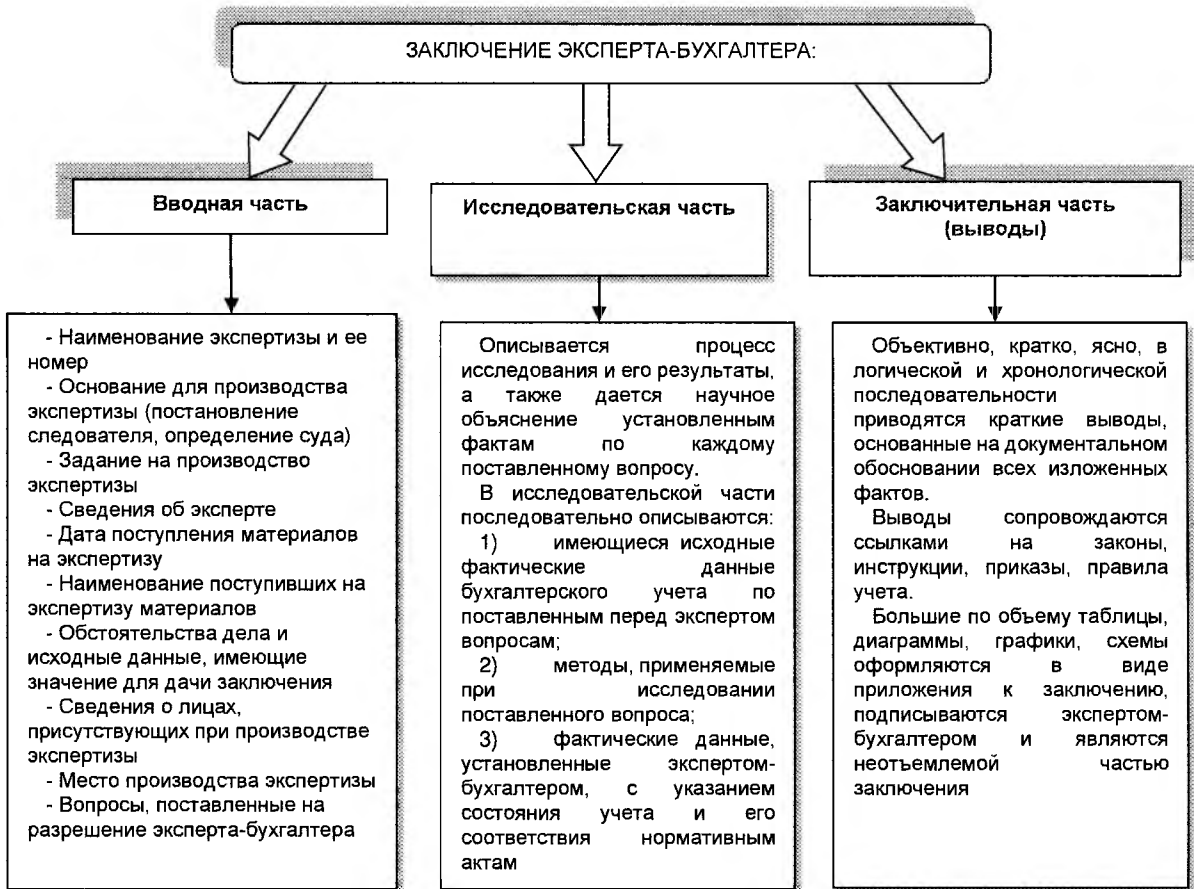


Рисунок 2. – Структура заключения эксперта-бухгалтера

Примечание – Источник: собственная разработка на основании изучения нормативных документов [7].

При производстве повторной или дополнительной экспертизы во вводной части приводятся сведения о первичных экспертизах. В частности, кем и где они проведены; номер и дата заключения; выводы первичной экспертизы по вопросам, которые поставлены перед экспертом на повторное рассмотрение; мотивы назначения повторной и дополнительной экспертизы, указанные в постановлении (определении) о ее назначении.

При производстве комплексной и комиссионной экспертизы во вводной части заключения указывается фамилия ведущего эксперта. Если комплексной экспертизе предшествовало

производство отдельных экспертиз, результаты которых имеют значение для решения общего вопроса, то во вводной части заключения приводятся данные об этих экспертизах, а также указывается место проведения экспертизы, для того чтобы можно было проверить соблюдение условий проведения экспертного исследования.

Исследовательская часть заключения излагается в следующем порядке: процесс экспертного исследования, его результаты, научное объяснение установленных фактов. Последовательность изложения по отдельным вопросам в исследовательской части заключения такова:

- обстоятельства, бывшие предметом судебно-бухгалтерской экспертизы;
- документы и материалы по ним;
- порядок отражения в учете исследованных обстоятельств;
- ссылки на показания обвиняемых, свидетелей и иные материалы дела;
- критическое исследование материалов дела;
- нарушения, допущенные должностными лицами;
- период, в течение которого совершались нарушения, и размер ущерба;
- факторы, способствовавшие совершению или сокрытию нарушений.

В исследовательской части заключения описываются процесс исследования и его результаты, а также дается научное объяснение установленным фактам.

Процесс исследования излагается по каждому вопросу отдельно.

Если дело состоит из нескольких эпизодов, а на разрешение эксперта поставлен один вопрос, факты, обстоятельства и их анализ описываются по эпизодам.

При составлении данного раздела заключения должны соблюдаться требования объективности изложения, краткости и ясности формулировок, логической и хронологической последовательности в изложении материала. Все приведенные факты должны быть документально обоснованы со ссылкой на листы дела, номера и даты документов. При установлении нарушений закона, инструкции, положения и т.п. делается ссылка на эти документы, при этом указываются наименование, кем и когда они утверждены, какие пункты нарушены.

В исследовательской части излагаются:

- методы и приемы исследований, которые описываются доступно для понимания лицами, не имеющими бухгалтерских познаний, подробно, чтобы при необходимости можно было проверить правильность выводов эксперта, повторив исследование;

- обоснование и объяснение принятых при производстве расчетов (подсчетов) величин (показателей), а также выявленных расхождений (несоответствий) в учетных данных со ссылкой на документы, подтверждающие несогласованность исследуемых величин (показателей);

- справочно-нормативные материалы (инструкции, постановления, приказы), которыми эксперт руководствовался при решении поставленных вопросов, с указанием даты и места их издания;

- результаты следственных действий (допросов, осмотров, контрольных обмеров и др.), принятые в качестве исходных данных, а также результаты других экспертиз, если они использовались для обоснования выводов, со ссылкой на листы дела;

- ссылки на приложения и необходимые пояснения к ним;

- экспертная оценка результатов исследования с развернутой мотивировкой суждения, обосновывающего вывод по решаемому вопросу.

Исследовательская часть заключения должна быть изложена понятно для лиц, не обладающих бухгалтерскими познаниями, поэтому специальные термины должны быть разъяснены.

В процессе исследования эксперт может составлять таблицы, графики, схемы. Они чаще всего требуются для группировки и анализа выявленных в процессе исследования фактов. Большие по объему они могут оформляться в виде приложений. В этом случае каждому присваивается порядковый номер, в тексте заключения на них делается ссылка. Все приложения подписываются экспертом-бухгалтером, скрепляются печатью экспертного учреждения и являются неотъемлемой частью заключения эксперта.

В последней части заключения излагаются выводы эксперта-бухгалтера, в которой в лаконичной форме повторяются приведенные в предыдущем разделе ответы на поставленные вопросы.

Выводы эксперта-бухгалтера должны быть четкими, краткими, не допускающими различных толкований, ясными, расположенными в той же последовательности, что и в предыдущем разделе. Они должны логически вытекать из анализа исследованных материалов.

В выводах излагаются:

- факты или обстоятельства, явившиеся предметом судебно-бухгалтерской экспертизы по данному делу;

- заключение о том, характеризует ли собой этот факт нарушение какого-либо из правил: положения, инструкции или иного нормативного акта; за какой период; на какую сумму нанесен материальный ущерб; кто и чем способствовал нарушению.

Гражданский процессуальный и уголовно-процессуальный кодексы предоставляют эксперту-бухгалтеру право указать в заключении на те имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы. Однако, проявляя такую инициативу, эксперт должен соблюдать требования процессуального законодательства и использовать в этих целях лишь такие материалы, которые ему предоставлены в установленном порядке.

В заключении эксперта-бухгалтера не должно быть юридических терминов, таких, как «хищение», «присвоение», «растрата», «виновность». Следует применять экономическую терминологию: «недостача», «кизлишки», «материальный ущерб», поскольку квалифицировать деяния могут только судебно-следственные органы.

Заключение подписывается экспертом-бухгалтером с указанием даты составления, фамилии, имени и отчества эксперта, его адреса и телефона. В случае проведения комиссионной экспертизы заключение подписывается всеми ее участниками. Если эксперты не пришли к общему выводу, каждый эксперт дает свое заключение отдельно.

Заключение эксперта-бухгалтера, включая приложения к нему, ходатайства, сопроводительные письма, а также иные документы, связанные с проведением судебно-бухгалтерской экспертизы, составляются в двух экземплярах, первый из которых направляется органу (лицу), назначившему экспертизу, второй - хранится в наблюдательном производстве [7].

Заключение. Таким образом приведенные данные таблиц, графиков и диаграмм ярко свидетельствуют о том, что страны-соседи Беларуси, имевшие после распада Советского Союза и социалистического лагеря практически одинаковое стартовое экономическое положение, а по некоторым позициям у Беларуси оно было даже предпочтительнее, выбрали разную геополитическую ориентацию. Тем не менее, одни из них, такие как Польша, Литва и Латвия, сумели решительно провести структурные экономические реформы в направлении перехода своих экономик на рыночные стандарты, другие – Беларусь, Россия и, отчасти, Украина - в своих рыночных реформах были медлительны и непоследовательны. Во многом, в частности, Россия и Беларусь, опирались в своей экономике на нефтяную ренту. Экономика Беларуси в большой степени остается зацентрализованной, с чрезмерным присутствием государства в реальном секторе и требует ускоренных инфраструктурных преобразований.

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 17.07.2018 №135-З // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 1999. – №18-19. – 2/13.
2. Лагуновская, Е.О. Развитие судебно-бухгалтерской экспертизы. Статус экспертных учреждений и организация их работы // Е.О. Лагуновская, 2017. Бухгалтерский учет и анализ. №10. С. 23-27.
3. Об образовании Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь : Указ Президента Респ. Беларусь, 22 апр. 2013 г., №202: в ред. Указа Президента Респ. Беларусь от 28.12.2017 № 467 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2013. – №1/14233.
4. 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.
5. О Государственном комитете судебных экспертиз Республики Беларусь : Закон Респ. Беларусь, 15 июля 2015 г. № 293-З : в ред. Закона Респ. Беларусь от 19.07.2016 № 408-З // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2015. – №2/2291.
6. 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.
7. 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.

8. 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.
9. О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь : Указ Президента Респ. Беларусь, 16 окт. 2009 г., № 510 : в ред. Указа Президента Респ. Беларусь от 16.10.2017 № 376 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2009. – № 253. – 1/11062.
10. Официальный сайт Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь [Электронный ресурс] / Назначение экспертизы и подготовка документальных данных. – Минск, 2019. – Режим доступа : <http://sudexpert.gov.by/ru/expertise.html> – Дата доступа : 23.09.2019.
11. Уголовно-процессуальный кодекс Республики Беларусь от 16 июля 1999 г. №295-3 : принят Палатой представителей 24 июня 1999 г. : одобр. Советом Респ. 30 июня 1999 г. : в ред. Закона Респ. Беларусь от 08.01.2018 №93-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2000. – № 77-78. – 2/71.
12. Хозяйственный процессуальный кодекс Республики Беларусь от 15 дек. 1998 г. №219-3 : 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.

CONCLUSION OF THE EXPERT-ACCOUNTANT: STRUCTURE AND METHODOLOGY

Lagunovskaya E.O., Candidate of science (economics), associate professor of the accounting, analysis and audit department in the AIC and transport of the Belarusian State Economic University

Summary. The procedure for conducting forensic accounting expertise, the structure and methodology of drawing up a report by an expert accountant are examined. Forensic accounting expertise is carried out in the manner prescribed by legislative acts of the Republic of Belarus. The forensic expert accountant begins to conduct an examination and draw up a report after receiving a written order from the head of the licensee along with the decision and all the materials received for the examination.

Key words: forensic expert activity, forensic accounting expertise, State Committee of forensic examinations, expert accountant, forensic accounting report.

УДК 796.01:338(476)

РАЗВИТИЕ КОММЕРЧЕСКОЙ ИНДУСТРИИ СПОРТА В КНР

Богаревич Н.О., канд. экон. наук, зав. кафедрой физической культуры и экономики спорта УО «БГЭУ»

Аннотация. В статье рассмотрены процесс формирования и развития индустрии спорта, процесс оказания услуг в сфере физической культуры и спорта КНР в условиях рынка, структура спортивной индустрии, которая сопровождается реформой экономической системы Китая.

Ключевые слова: физическая культура и спорт, спортивная индустрия, экономика спорта, государственное регулирование, экономические отношения.

Введение. В течение последних лет развитие Китая перешло на новый этап: уровень жизни населения заметно повысился, наблюдаются колоссальные изменения в образе жизни и платежеспособности, население стало более глубоко понимать и осознавать концепцию здоровья, что вызвало подъем в сфере физической культуры и спорта среди широких масс.

Спортивная индустрия как отрасль экономики принимает непосредственное участие в создании национального продукта, производит блага, направленные на удовлетворение физических и духовных потребностей человека. Спорт выступает не только в качестве производителя, но и активного покупателя и потребителя товаров, услуг, что усиливает экономическую деятельность в целом, содействует развитию конкуренции между различными отраслями и сферами экономики. Функционирование индустрии спорта способствует созданию дополнительных рабочих мест, получению доходов государством и населением.

Основная часть. В настоящее время Китай осуществляет целостную оптимизацию развития коммерческой индустрии спорта среди широких масс, постепенно формируя индустриализацию физической культуры и спорта. В связи с этим стали появляться многочисленные площадки для занятия спортом и укрепления здоровья коммерческого характера. В докладе «О спортивном развитии широких масс Китая» [3] отмечается, что по состоянию на конец 2017 года численность спортивных площадок по всей стране превысила 1 миллион 957 тысяч. Потребности населения, связанные с укреплением здоровья и развлечениями, в достаточной степени удовлетворяются через коммерческие площадки.