

УДК 343.148.5

А.И. Леонов, А.Н. Мамкин, В.О. Павлович, А.А. Софьин

Нижегородская академия МВД России, Нижний Новгород, email: alsofyin@yandex.ru

ОШИБКИ ПРИ НАЗНАЧЕНИИ И ПРОИЗВОДСТВЕ СУДЕБНО-ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

Ключевые слова: судебно-бухгалтерская экспертиза, финансово-экономическая экспертиза, экспертные ошибки, назначение судебной экспертизы, производство исследования, задачи судебной экспертизы, специальные знания.

Рассматриваются наиболее распространенные ошибки, связанные с назначением и производством судебно-экономической экспертизы. Основной ошибкой при назначении такой экспертизы является отсутствие для этого необходимых оснований – наличия противоречий между материалами уголовного дела, для разрешения которых требуется использовать специальные экономические знания. Экспертные ошибки связаны с разрешением вопросов без производства исследования и выходом эксперта за пределы его специальных знаний. Авторы в целях избегания экспертных ошибок и необоснованного назначения судебной экономической экспертизы предлагают ориентироваться на задачи судебно-бухгалтерской и судебной финансово-аналитической экспертизы. Задачи судебно-бухгалтерской экспертизы связаны с определением отдельных характеристик материального ущерба, таких как его размер, период образования, место образования, лицо, ответственное за сохранность материальных ценностей и денежных средств. Производными являются задачи, связанные с определением документальной обоснованности списания материальных ценностей и денежных средств и факта неотражения в бухгалтерском учете фактически совершенных хозяйственных операций. Задачи финансово-экономической экспертизы связаны с определением причинно-следственных связей между хозяйственными и учетными операциями с одной стороны и изменением финансового состояния и результатов финансово-хозяйственной деятельности с другой. Даются рекомендации по получению доказательств без проведения исследования путем привлечения специалистов к производству следственных действий и составлению заключений.

A.I. Leonov, A.N. Mamkin, V.O. Pavlovich, A.A. Sofin

Nizhny Novgorod Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia, Nizhny Novgorod, email: alsofyin@yandex.ru

ERRORS IN ASSIGNMENT AND PRODUCTION FORENSIC ECONOMIC EXPERTISE

Keywords: forensic accounting expertise, financial and economic expertise, expert errors, appointment of forensic examination, production of research, tasks of forensic examination, special knowledge.

The most common errors related to the appointment and production of forensic economic expertise are considered. The main mistake in appointing such an expert examination is the absence of the necessary grounds for this – the presence of contradictions between the materials of the criminal case, the resolution of which requires the use of special economic knowledge. Expert errors are associated with the resolution of issues without conducting research and the expert going beyond his special knowledge. In order to avoid expert errors and unjustified appointment of forensic economic expertise, the authors propose to focus on the tasks of forensic accounting and forensic financial and analytical expertise. The tasks of the forensic accounting examination are related to the determination of certain characteristics of material damage, such as its size, the period of education, the place of education, the person responsible for the safety of material assets and funds. Derivative tasks are those related to determining the documentary validity of the write-off of tangible assets and cash and the fact of non-reflection in accounting of actually completed business transactions. The tasks of financial and economic expertise are related to the determination of cause-and-effect relationships between business and accounting operations on the one hand and changes in the financial condition and results of financial and economic activities on the other. Recommendations are given on obtaining evidence without conducting research by involving specialists in conducting investigative actions and drawing up conclusions.

Современная практика расследования экономических преступлений и судебного рассмотрения соответствующих уголовных дел сталкивается с некоторыми проблемами, связанными с использо-

ванием возможностей документальных ревизий (проверок), судебно-экономической экспертизы и иных форм участия в процессуальных действиях сведущих лиц. С одной стороны, сказанное от-

носится к переоценке возможностей судебно-экономической экспертизы, с другой – к недооценке иных форм использования специальных экономических знаний.

Сложившаяся ситуация подтверждается проведенным нами анализом материалов 240 уголовных дел на предмет наличия нарушений, связанных с назначением и производством судебно-экономических экспертиз. Так в 223 случаях (93%) обнаружены факты необоснованного назначения таких экспертиз, из них в 197 уголовных делах (88%) содержатся заключения экспертов, противоречащие УПК РФ и Федеральному закону № 73 ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации». Следует отметить также, что в большинстве случаев такие ошибки характерны для судебно-бухгалтерской экспертизы.

Результаты исследования

На самом деле необоснованное назначение экспертизы практически всегда приводит к появлению процессуальных, гносеологических и операционных ошибок судебных экспертов. В большинстве постановлений следователей о назначении экспертизы в качестве основания указывается необходимость в использовании специальных знаний (экономических). Между тем использование таких знаний возможно в форме следственного осмотра бухгалтерских документов и допроса специалиста-экономиста. То есть потребность в специальных знаниях не является исключительным основанием для назначения экспертизы. Важной отличительной чертой судебно-экономической экспертизы является то, что она должна назначаться в тех случаях, когда в деле имеются противоречивые сведения и для снятия этих противоречий как раз и требуются специальные знания. Также основанием для назначения экспертизы может служить установление механизма образования учетно-экономических деструкций.

Назначение судебно-экономической экспертизы без основания всегда приводит к тому, что следователь или суд не могут определить предмет и, соответственно, задачи предстоящего исследования материалов бухгалтерского

учета. Этим можно объяснить доминирование в постановлениях о назначении такой экспертизы вопросов-поручений, не требующих для своего разрешения проведения исследования. Более того в научно-практической и учебной литературе, посвященной судебно-экономической экспертизе заключения экспертов-экономистов, в которых разрешались вопросы поручения выставляются в качестве образца. Так, в одной из своих работ [3, с. 81] авторский коллектив ЭКЦ МВД России разместил в качестве примера заключение судебно-бухгалтерской экспертизы, из вводной части которого видно, что в качестве ее предмета выступали обстоятельства проведения расчетов по выкупу похищенного человека (ст. 126 УК РФ). Важно отметить, что на исследование эксперту были переданы платежные поручения и банковские выписки, которые указанные расчеты подтверждали, и в отношении подлинности которых у следователя не было сомнений.

Следует отметить, что предмет судебно-бухгалтерской экспертизы охватывает исключительно операции по отражению в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни экономического субъекта. Необходимость же исследования учетной документации возникает в тех случаях, когда имеются обоснованные сомнения в их правильности с позиции специальных норм бухгалтерского законодательства (в широком смысле), либо существующего порядка оформления первичной учетной документации, учетных регистров и материалов инвентаризации.

Фактическое отсутствие предмета экспертизы в вышеприведенном примере привело к постановке вопросов, не требующих проведения исследования: о перечислении денежных средств с одного счета на другой, и о зачислении денежных средств на счете. Поскольку данные факты зафиксированы в банковской документации и их достоверность не подвергается сомнению, эксперт, не применяя указанные в «методике» приемы исследования, «скомпилировал» финансовую информацию из банковских выписок в специальную таблицу и определил общую сумму перечисленных денежных средств, то есть исполь-

зовал даже не метод арифметической проверки, а обычное «сложение» чисел, что охватывается вовсе не специальными, а общедоступными знаниями в области математики.

Рассмотренный «образец» заключения эксперта-бухгалтера является еще и примером нерационального использования времени, отведенного на расследование преступления. В данном случае экспертиза успешно могла быть заменена другими способами использования специальных знаний – допросом специалиста либо путем участия специалиста в осмотре документов.

В другом случае по делу о хищении денежных средств в одном кредитном потребительском кооперативе, на разрешение эксперту были поставлены вопросы о сумме выданных займов, о сумме возвращенных займов и о разнице между суммами выданных и возвращенных займов. Между тем из материалов уголовного дела видно, что выдача фиктивных займов оформлялась преступником безденежными расходными кассовыми ордерами с целью скрыть возникшую ранее недостачу наличных в кассе.

В некоторых заключениях экспертов-экономистов мы находим факты имитации исследования при ответе на вопросы, не требующих производства экспертизы. Так по делу о хищении денежных средств, выделенных на финансирование строительства многоквартирного дома муниципальной администрацией, была назначена судебно-бухгалтерская экспертиза. Задача эксперта состояла в определении порядка проведения расчетов в рамках муниципального контракта. Уклоняясь от решения указанной, явно выходящей за пределы его компетенции, задачи эксперт провел проверку обоснованности записей по счету 08.3 «Строительство объектов основных средств» в бухгалтерском учете подрядной организации.

Разрешение экспертами вопросов без проведения соответствующего исследования является основанием для признания его заключения в качестве недопустимого доказательства. Подобного рода решение было принято судом по результатам оценки заключения судебно-экономической экспертизы. Было установлено, что в тексте этого заключения имеются

несоответствия между заявленной методикой и самого исследования. В частности в методике указывались методы документального контроля (формальной, нормативной проверки, сопоставления документов), а в исследовательской части суд не обнаружил указания о применении этих методов. Тем самым суд пришел к выводу о том, что были нарушены положения п. 9 ч. 1 ст. 204 УПК РФ.

Что касается судебной финансово-аналитической и финансово-кредитной экспертизы (судебной финансово-экономической экспертизы по классификации Министерства юстиции России), то здесь ситуация выглядит более благоприятно. Сказанное относится к разрешению вопросов о влиянии фактов хозяйственной жизни на изменение финансовых результатов и финансового положения организации [7, с. 513]. С другой стороны возникают вопросы к основаниям для постановки вопросов по определению динамики финансового положения. Дело в том, что на момент возбуждения уголовного дела в распоряжении следователя имеются в наличии все необходимые расчеты, предусмотренные Временными правилами проверки арбитражным управляющим признаков фиктивного и преднамеренного банкротства, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 27 декабря 2004 г. № 855 и Правилами проведения арбитражным управляющим финансового анализа утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 25 июня 2003 г. № 367. Он может провести проверку выводов арбитражного управляющего в порядке, предусмотренном ч.1 ст. 144 УПК РФ с привлечением специалиста-экономиста. Повторный анализ финансового положения предприятия через производство судебной экспертизы возможен только в тех случаях, когда были обнаружены факты отступления от вышеуказанных правил при проведении соответствующих расчетов.

При отсутствии основания для исследования финансового положения должника судебный эксперт вынужден повторять работу арбитражного управляющего. При этом, чтобы избежать дублирования такой работы, в экспертных учреждениях внедрен собственный «на-

учно-методический» подход по расчету специальных коэффициентов.

Как известно п. 6 Временных правил обязывает арбитражного управляющего проводить анализ значений и динамики коэффициентов, характеризующих платежеспособность должника, рассчитанных за исследуемый период в соответствии с Правилами проведения арбитражным управляющим финансового анализа. К их числу относятся: коэффициент абсолютной ликвидности, коэффициент текущей ликвидности, показатель обеспеченности обязательств должника его активами, степень платежеспособности по текущим обязательствам. В то же время в сборнике Типовые экспертные методики исследования вещественных доказательств (ЧАСТЬ II) [7, с 520] приводятся перечисленные выше коэффициенты за исключением «степени платежеспособности по текущим обязательствам», а также вводятся дополнительные показатели, характеризующие не только платежеспособность, но и устойчивость, и рентабельность предприятия: коэффициент быстрой (операционной) ликвидности, коэффициент обеспеченности собственными средствами, коэффициент обеспеченности обязательств должника его оборотными активами, величина чистых активов, коэффициент оборотных средств в расчетах, рентабельность продаж, коэффициент финансовой автономии. Имеются и различия между формулами расчета коэффициента текущей ликвидности и показателя обеспеченности обязательств должника его активами.

Так, согласно Правилам проведения арбитражным управляющим финансового анализа платежными средствами при расчете коэффициента текущей ликвидности признаются ликвидные оборотные активы, в состав которых включается сумма наиболее ликвидных активов, краткосрочной дебиторской задолженности и прочих оборотных активов. В состав ликвидных активов не включены медленно реализуемые активы (запасы и НДС по приобретенным ценностям), в отличие от вышеуказанной методики финансово-аналитической экспертизы, где перечисленные активы учитываются при расчете показателя. При этом коэффициент текущей ликвидности, предус-

мотренный Правилами тождественен коэффициенту быстрой ликвидности, рассчитываемому судебными экспертами.

Показатель обеспеченности обязательств должника его активами, предусмотренный Правилами, схож с коэффициентом текущей ликвидности, но с некоторыми особенностями. В числителе добавляется величина скорректированных внеоборотных активов (сумма внеоборотных активов уменьшенная на величину деловой репутации, капитальных затрат на арендованные основные средства, незавершенных капитальных затрат на арендованные основные средства, под обязательствами должника сумма заемного капитала). Аналогичный показатель в рассматриваемой судебно-экспертной методике отличается корректировкой величины активов путем вычитания организационных расходов (нематериальных активов) и включением в состав платежных средств всех оборотных активов [7, с. 532].

При таком «методическом» подходе, естественно, расчеты эксперта будут отличаться от результатов анализа, полученных арбитражным управляющим, тем самым создается видимость получения «нового знания» о фактах, связанных с возникновением несостоятельности. Следует обратить внимание и на то, что применение неофициальных нормативов в части определения значений коэффициентов носит явно выраженный поисковый характер, выводящий судебного эксперта за пределы процессуальной компетенции. Это подтверждается и рекомендуемыми формулировками вопросов, выносимых на разрешение финансово-аналитической экспертизы: какова динамика финансового состояния... за период..., каково финансовое состояние... на... [6, с. 189]. Таким образом, и в случае с рассматриваемым родом судебно-экономической экспертизы мы снова сталкиваемся с вопросами-поручениями.

Приведенный краткий анализ практики назначения и производства судебно-экономической экспертизы и тех ошибок, выводящих судебных экспертов за пределы их научной и профессиональной компетенции позволяет сформулировать ряд выводов и предложений, направленных на ее совершенствование.

Что касается в целом всех родов судебно-экономической экспертизы, то ее назначение должно связываться с наличием в материалах дела таких противоречий, которые не могут быть устранены без использования специальных знаний. Между тем по данному вопросу в научной литературе встречаются и другие, чаще всего ошибочные, представления [1, с. 6]. Такими противоречиями для судебно-бухгалтерской экспертизы являются несоответствия выводов документальной ревизии (служебной проверки (расследования)) и показаний лиц, проходящих по делу, противоречия между материалами первичной и повторной проверки (ревизии) и проч.; для судебной финансово-экономической (аналитической, кредитной) – обоснованные возражения обвиняемого против выводов арбитражного управляющего о периоде существенного ухудшения финансового положения должника и о сделках, приведших к такому ухудшению.

В целях исключения случаев постановки вопросов, не требующих проведения исследования, либо выводящих эксперта за пределы его процессуальной и научной компетенции необходимо четко представлять задачи, решаемые различными родами судебно-экономической экспертизы. В наиболее общем виде задачи судебно-бухгалтерской экспертизы сводятся к «очищению» учетной информации от деформаций, вызванных воздействием деструктивных факторов [2, с. 51; 4, с. 62; 5, с. 38]. Поэтому традиционно к ним относят:

- установление обстоятельств, относящихся к образованию излишков или недостатков товарно-материальных ценностей и денежных средств, в том числе определение времени и места их возникновения, лиц, ответственных за сохранность таких ценностей в соответствующий период времени. Данная задача также распространяется и на те случаи, когда у следователя или суда имеются обоснованные сомнения в правильности отражения результатов инвентаризации в материалах бухгалтерского учета, что может быть связано с сокрытием (маскировкой) излишков и недостатков.

С другой стороны уточнение размера недостатков и излишков может быть связано и с установлением фиктивности

хозяйственных операций или фактами неотражения в бухгалтерском учете фактически совершенных хозяйственных операций. Этим объясняется взаимосвязь рассматриваемой задачи с двумя последующими основными задачами.

- исследование документальной обоснованности списания товарно-материальных ценностей и денежных средств. Решение такой задачи связано с установлением экспертом фактов отражения в бухгалтерском учете фиктивных (бестоварных, безденежных) хозяйственных операций.

- установление фактов выполнения хозяйственных операций, не нашедших должного отражения в материалах бухгалтерского учета (выпуск и продажа неучтенной продукции, поступление неучтенных товаров в торговую сеть и т.п.).

Перечисленными задачами не исчерпываются возможности судебно-бухгалтерской экспертизы, так как во многих случаях возникновение ущерба, отражение в учете фиктивных операций, неотражение в учете фактически совершенных хозяйственных операций могут быть сопряжены с недостатками в части организации бухгалтерского учета и контроля на соответствующем объекте. В связи с этим следует обозначить еще три, но уже факультативные задачи.

- установление фактов нарушения финансово-хозяйственной дисциплины, распространяющейся на проведение инвентаризаций, выполнение отдельных хозяйственных операций (например, кассовых и расчетных).

- установление недостатков бухгалтерского учета, относящихся к применяемой в хозяйствующем субъекте методике учета или связанных с неправильным применением специальных норм, содержащихся в стандартах бухгалтерского учета и иной нормативной документации.

- определение правильности методики контрольных мероприятий (ревизий, проверок, служебных расследований) по результатам которых были выявлены факты нарушения финансово-хозяйственной дисциплины и ущерб от недостатков.

Что касается судебной финансово-экономической (аналитической, кредитной, налоговой) экспертизы, то ее задачи

должны связываться с необходимостью определения степени влияния отдельных хозяйственных и учетных операций на финансовое положение и результаты финансово-хозяйственной деятельности. К числу таких задач следует отнести:

– установление влияния хозяйственных операций (связанных с отчуждением имущества, получением заемных средств и т.п.) на показатели, характеризующие платежеспособность предприятия;

– установление причинно-следственных связей между фактами внесения необоснованных записей в учетную документацию, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерскую отчетность и возникшими изменениями в финансовом состоянии предприятия и результатах его финансово-хозяйственной деятельности;

– определение влияния отдельных хозяйственных и учетных операций на элементы налогообложения (налоговую базу, налоговую ставку и проч.).

Выводы

В заключение хотелось бы еще раз остановиться на способах разрешения задач, не требующих производства судебно-экономического исследования. Безусловно, отдельные стороны преступной деятельности, отобразившиеся в системе экономической информации, имеют большое значение для установления истины по уголовному делу. Сказанное относится и к определению объемов произведенных расчетов в рамках криминальной схемы, и установлению объемов денежной массы на расчетных счетах с точки зрения их достаточности для проведения необходимых расчетов (например, по оплате труда), и выявлению других фактов, относящихся к наличию и движению активов и пассивов хозяйствующего субъекта. Вся эта информация, содержащаяся в учетной документации предприятия, должна восприниматься следователем, судом и иными участниками процесса в первоначальном

значении, с презумпцией ее первичной достоверности. В таких условиях отпадает необходимость в установлении ее скрытых свойств через применение специальных методов исследования.

Для актуализации рассматриваемой учетно-экономической информации достаточно использовать один из трех или все три нижеописанных способа уголовно-процессуальной фиксации и интерпретации полученных сведений с участием специалиста-экономиста. Два из них указаны в п. 1 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 21 декабря 2010 года № 28 «О судебной экспертизе по уголовным делам». Таковыми являются заключение и показания специалиста (ч.ч. 3 и 4 ст. 80 УПК РФ). В стадии предварительного расследования возможен и третий способ – следственный осмотр с участием специалиста.

Как известно в отличие от судебного эксперта, специалист-экономист не проводит исследования. Пределы его компетенции ограничиваются профессиональными знаниями в области бухгалтерского учета, экономического анализа и финансового контроля. Данная отличительная черта компетенции специалиста закреплена в ч. 1 ст. 58 УПК РФ, где указано, что он может привлекаться (помимо прочего) для разъяснения сторонам и суду вопросов, входящих в его профессиональную компетенцию.

Участие специалиста при производстве следственных и иных процессуальных действий обладает определенным преимуществом перед судебной экспертизой. Связано это с отсутствием необходимости принимать отдельные процессуальные решения (выносить постановление (определение)). Кроме того специалист не вправе отказаться от участия в следственном действии за исключением случаев отсутствия соответствующих специальных знаний (п. 1 ч. 3 ст. 58 УПК РФ).

Библиографический список

1. Виноградова М.М. Криптовалюта как новый объект судебной экономической экспертизы // Теория и практика судебной экспертизы. 2024. Т. 19. № 2. DOI: 10.30764/1819-2785-2024-2-6-13.
2. Дубонос Е.С. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учебник для вузов. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2020. 215 с.

3. Мусин Э.Ф., Ефимов С.В., Савенко В.Г. Судебно-экономическая экспертиза в органах внутренних дел Российской Федерации: учебное пособие. М.: ЭКЦ МВД России, 2010.
4. Буторов А.Н. и др. Судебная бухгалтерия: курс лекций. Н. Новгород: Нижегородская академия МВД России, 2021. 379 с.
5. Голубятников С.П. и др. Судебная экономическая экспертиза: учебное пособие. Н. Новгород: Нижегородская академия МВД России, 2020. 136 с.
6. Ефимов С.В. и др. Судебно-экономическая экспертиза в уголовном процессе: практическое пособие. М.: Юрайт, 2024. 273 с.
7. Типовые экспертные методики исследования вещественных доказательств. Ч. II / под ред. А.Ю. Семёнова; общ. ред. канд. техн. наук В. В. Мартынова. М.: ЭКЦ МВД России, 2012.