

БУХГАЛТЕРСКИЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

УДК 343.148.5

С.С. МЕЛЕЩЕНКО,

кандидат экономических наук, доцент

Казанский (Приволжский) федеральный университет

А.М. ТУФЕТУЛОВ,

доктор экономических наук, профессор

Казанский (Приволжский) федеральный университет

Т.А. СНЕТКОВА,

кандидат экономических наук, доцент

Казанский (Приволжский) федеральный университет

ПРИМЕНЕНИЕ СПЕЦИАЛЬНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ЗНАНИЙ В СУДЕБНОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЕ

Аннотация. В данной статье рассмотрены актуальные аспекты применения специальных экономических знаний в области бухгалтерского учета при производстве судебно-экономической экспертизы, определены организационные и методические пути ее проведения. Судебная бухгалтерская экспертиза назначается в случаях, когда необходимо применить специальные экономические знания для решения вопросов, возникающих в ходе расследования. Исследование основных компетенций судебного эксперта-экономиста позволило выявить проблемные аспекты расследования экономических преступлений, которые способны оказать влияние на качество и продолжительность судебно-экономической экспертизы. В данном контексте назначение судебной бухгалтерской экспертизы предполагает, что эксперт имеет соответствующую квалификацию в области бухгалтерского учета, которая будет им применена при оценке предоставленной документации для достижения цели экспертизы. Научную основу судебной бухгалтерской экспертизы составляет система знаний о нормативно-правовом регулировании и методологии бухгалтерского учета. Научно-обоснованный подход при проведении экспертного исследования документальной обоснованности, полноты и достоверности отражения фактов хозяйственной жизни в регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской финансовой отчетности экономического субъекта позволит сформировать обоснованное и мотивированное заключение на вопросы, поставленные перед экспертом в ходе судебного расследования.

Ключевые слова: судебно-экономическая экспертиза, судебная бухгалтерская экспертиза, бухгалтерский учет, документация

Основная задача судебно-экспертной деятельности законодательно определяется как «оказание содействия судам, судьям, органам дознания, лицам, производящим дознание, следователям в установлении обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу, посредством разрешения вопросов, требующих специальных знаний в области науки, техники, искусства или ремесла»[2] (далее – Закон об экспертной деятельности).

Если использовать терминологию Закона об экспертной деятельности, процесс доказывания должен быть основан на использовании экспертом специальных знаний для аргументации при разрешении поставленных вопросов. Применение специальных знаний объективно вводит в процесс экспертной оценки законодательство, регулирующее различные области деятельности. В результате перед экспертом возникает необходимость обеспечения со-

ответствующего уровня конструктивности применения положений нормативных актов, обусловленного целью экспертизы[8]. Основные критерии формулирования экспертной оценки содержатся в ст. 8 Закона об экспертной деятельности, где указано, что «эксперт проводит исследования объективно, на строго научной и практической основе, в пределах соответствующей специальности, всесторонне и в полном объеме» [2].

В данном контексте назначение судебной бухгалтерской экспертизы предполагает, что эксперт имеет соответствующую квалификацию в области бухгалтерского учета, которая будет им применена при оценке предоставленной документации для достижения цели экспертизы, сформулированной на основе судебного акта, назначившего эту экспертизу [4].

Проблема заключается в том, что материалы, предоставляемые эксперту-бухгалтеру, фактически формируются одной из сторон, истцом или ответчиком, которые, как правило, не обладают специальными знаниями в области учета [6]. В результате предоставляемая эксперту документация формируется на основе понимания сторонами значимости тех или иных документов. Например, для определения суммы расходов в рамках судебной бухгалтерской экспертизы часто предоставляют счета-фактуры, которые не имеют отношения к формированию затрат организации, а являются документом для расчета налога на добавленную стоимость [12].

Положение ст. 16 Закона об экспертной деятельности о запрете для эксперта самостоятельно собирать материалы для производства судебной экспертизы оказывает существенное влияние на продолжительность проведения экспертизы [2]. И эксперт лишь отчасти на начальном этапе может на это повлиять. Перечень требуемых документов эксперт передает суду, назначившему экспертизу, который, в свою очередь, передает это стороне, обязанной эти документы предоставить.

Возможно, на первый взгляд, не сложно: собрать документы по списку эксперта, но практика показала, что возникающие при этом проблемы временного и содержательного характера оказывают влияние на сроки проведения экспертизы, а иногда и на ее качество.

Предоставление эксперту всех указанных им в перечне документов напрямую влияет на продолжительность экспертизы. В момент получения документации, эксперт не имеет возможности оценить надлежащий характер предоставленной для экспертизы документации, так как получает ее в виде сформированных материалов дела непосредственно от суда [7].

При правильном понимании стороной, предоставляющей суду материалы для экспертизы, экономического содержания документов, указанных в сформированном экспертом перечне, проблем с проведением бухгалтерской экспертизы и вопросов к ее качеству не возникает. Однако чаще встречаются ситуации, когда, начав работать с документацией, у эксперта возникает проблема с получением экономически значимой информации из предоставленных материалов. В результате для достижения цели эксперту необходим запрос дополнительных документов, потребность в которых выяснилась в процессе непосредственного изучения экспертом предоставленных документов. Эксперт может получить необходимые ему документы, только обратившись в суд, назначивший экспертизу. А это означает назначение заседания, доведение до сведения соответствующей стороны перечня требуемых дополнительных документов, назначение необходимого периода времени для сбора этих документов и срока их предоставления суду, а также передача документов эксперту после соответствующего решения суда. Все это может существенно увеличивать продолжительность экспертизы. Необходимо уточнить, что увеличение продолжительности экспертизы связано именно с качеством предоставляемых документов, а не иными обстоятельствами, требующими дополнительной экспертизы [9].

Другим аспектом, который может трансформироваться в проблему для понимания результатов судебной экспертизы является разное отношение к статусу предоставляемой документации в рамках именно бухгалтерской экспертизы. Как показывает судебная практика, цель и задачи экономической экспертизы определяют вопросы к эксперту, сформулированные в постановлении о назначении экспертизы и соответствующее определение суда [5].

Анализ назначения и производства судебно-бухгалтерской экспертизы проведен авторами на условном примере. Один из учредителей ООО «АВС» (далее – истец) в 2021 г. обратился в Арбитражный суд для привлечения второго учредителя (далее – ответчик) относительно предмета спора: взыскание стоимости доли в уставном капитале. Судом по данному делу № А-01 была назначена бухгалтерская экспертиза, и в определении суда в 2021 г. вопрос к эксперту был сформулирован следующим образом: провести бухгалтерскую экспертизу в отношении ООО «АВС», в том числе на предмет определения размера дебиторской и кредиторской задолженности по состоянию на 31 декабря 2019 г., приняв во внимание бухгалтерский баланс за 2019 г. и скорректированный бухгалтерский баланс за 2019 г., проверив обоснованность произведенной корректировки. Суть претензии истца заключалась в том, что ответчик неверно скорректировал баланс за 2019 г., так как не учел в нем вступившее в силу решение другого Арбитражного суда № А-05, в котором было указано о признании за ответчиком задолженности в пользу третьего лица (ООО «Н») в сумме 90 млн руб. Суть претензий ООО «Н» заключалась в том, что ООО «АВС» не выполнило требований заключенных между ними 12 договоров лизинга, где ООО «Н» выступало лизингодателем. Сумма 90 млн руб., по мнению истца (по делу № А-01), должна увеличить дебиторскую задолженность и, как следствие, привести к расчету иной величины чистых активов и доли истца. Эксперт, используя специальные знания в области нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета, не принял содержание решения по делу № А-05, на котором основываются претензии истца по делу № А-01, при определении результатов экспертизы: кредитором (ООО «Н») представлен расчет сальдо встречных обязательств, исходя из которого сальдо сложилось в пользу кредитора в размере 90 000 000 руб.:

- все оплаченные платежи по договорам без аванса составили 38 300 000 руб.;

- стоимость предмета лизинга после расторжения и передачи лизингодателю составляет 28 800 000 руб., что подтверждается оценкой независимого эксперта на 22 единицы имущества;

- размер финансирования по всем договорам составил 49 200 000 руб.;

- плата за пользование финансированием по всем договорам составила 22 500 000 руб.;

- неустойка за отсутствие договора страхования составила 65 200 000 руб.;

- неустойка за просрочку выплаты лизинговых платежей составила 3 800 000 руб.;

- убытки лизингодателя, связанные с возвратом имущества, составили 16 400 000 руб. Суд первой инстанции пришел к правильному выводу о признании требований кредитора в размере 90 000 000 руб. обоснованными и включении его в реестр требований кредиторов должника.

Эксперт, проводивший судебную бухгалтерскую экспертизу, решение Арбитражного суда по делу № А-05 во внимание не принял. Суд согласился с аргументацией эксперта и назначил дополнительную экспертизу.

Первый аргумент эксперта по делу № А-01 был основан на том, что каждая из указанных сумм не имеет идентификационных признаков относительно соответствующих договоров, которые бы позволили сопоставить их с учетными данными, предоставленными эксперту, и, таким образом, подтвердить отсутствие их отражения в учете ООО «АВС». Эксперту не были предоставлены документы, на основании которых была определена так называемая величина убытков лизингодателя, а также документы, ставшие основанием для методики расчета, и сам расчет суммы неустоек. Более того, возможно, эксперт и учел часть указанных сумм в составе дебиторской задолженности в процессе экспертизы, работая с первичными учетными документами и регистрами бухгалтерского учета. В таком случае невозможность идентификации указанных в решении суда по делу № А-05 сумм в разрезе договоров не позволяет определить, какие договоры конкретно попали в поле зрения эксперта, а какие нет.

Второй аргумент непринятия экспертом содержания решения по делу № А-05 основан на законодательном требовании отражения в бухгалтерском учете приоритета экономического содержания фактов хозяйственной жизни перед их правовой формой [3]. Объектом исследования судебной экономической экспертизы

договор может рассматриваться в ограниченных случаях, исходя из его правовой формы о намерениях сторон. Эксперт должен анализировать экономическое содержание первичных документов, подтверждающих исполнение договора. Суммы, указанные в судебном акте и не подтвержденные первичными учетными документами, не являются основанием для регистрации в бухгалтерском учете организации.

В соответствии с законодательством ответственность за ведение бухгалтерского учета возложена на руководителя экономического субъекта [1]. Это означает, что инициатива перевода содержания судебного акта в первичные учетные документы должна была исходить от руководителя ООО «АВС». Издаваемый в этом случае приказ руководителя организации либо иной предусмотренный внутренними регламентами организации документ позволяет главному бухгалтеру отразить в соответствующих учетных регистрах содержание и стоимость признаваемых фактов хозяйственной жизни [11]. Но в данном случае руководитель ООО «АВС» такого приказа не издал либо он не был представлен для экспертизы.

Научную основу судебной бухгалтерской экспертизы составляет система знаний о нормативно-правовом регулировании и методологии бухгалтерского учета [10]. Научно-обоснованный подход экспертного исследования в области документальной обоснованности, полноты и достоверности отражения фактов хозяйственной жизни в регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской финансовой отчетности экономического субъекта позволяет суду принимать обоснованное и мотивированное решение.

Литература

1. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 30.12.2021) «О бухгалтерском учете» // КонсультантПлюс. – URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 20.09.2022).
2. Федеральный закон от 31.05.2001 № 73-ФЗ (ред. от 01.07.2021) «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» // КонсультантПлюс. – URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 20.09.2022).
3. Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)») // КонсультантПлюс. – URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 20.09.2022).
4. Виноградова М.М. Некоторые вопросы применения специальных экономических знаний при расследовании преступлений // Раскрытие и расследование преступлений серийных и прошлых лет: материалы Международной научно-практической конференции (Москва, 16 марта 2017 г.) / под общ. ред. А.И. Бастрыкина. – М.: Московская академия Следственного комитета Российской Федерации, 2017. – С. 122–126.
5. Воронов С.С., Алаева Г.Т. Теория и практика судебно-экономической экспертизы в современных условиях: сравнительно-правовой аспект // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. – 2017. – № 1 (37). – С. 36–40.
6. Климович Л.П. Использование специальных экономических знаний в расследовании уголовных дел: некоторые результаты анализа следственной практики // Вестник Сибирского юридического института МВД России. – 2019. – № 2 (35). – С. 42–46.
7. Минева О.К., Каширская Л.В. Новый инструмент правового регулирования производства экономической экспертизы // Вестник Томского государственного университета. – 2017. – № 419. – С. 193–201.
8. D'iakonova O.G. Modern directions of forensic experts primary training // Journal of Siberian Federal University. Humanities and Social Sciences. – 2020. – Vol. 13. – No. 10. – P. 1662–1670.
9. Zvyagin S.A., Breslavtseva N.A., Fedchenko A.A., Fomenko T.N. Study of objects during the accounting expertise in the economic entities of the public sector // Research Journal of Pharmaceutical, Biological and Chemical Sciences. – 2018. – Vol. 9. – No. 6. – P. 1961–1970.
10. Snetkova T.A., Markaryan S.E., Elsukova T.V. Modern forms and methods of training specialists for economy // International Journal on Emerging Technologies. – 2019. – No. 10 (2a). – P. 5–7.
11. Snetkova T.A., Aletkin P.A., Meleshenko S.S. The competencies of the supply chain management in the system of economic security of Russian enterprises // International Journal of Supply Chain Management. – 2020. – Vol. 9. – Is. 4. – P. 781–786.
12. Tufetulov A.M., Nugaev F.S., Zayats A.S. Development of tax control system: Evidence from Russia // International Journal of Economic Perspectives. – 2017. – Vol. 11. – Is. 3. – P. 1516–1521.

Информация об авторах

Мелешенко Светлана Сергеевна, кандидат экономических наук, доцент, Казанский (Приволжский) федеральный университет.

E-mail: 2464884@mail.ru

Туфетулов Айдар Миралимович, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой экономической безопасности и налогообложения, Казанский (Приволжский) федеральный университет.

E-mail: ajdar-t@yandex.ru

Снеткова Татьяна Анатольевна, кандидат экономических наук, доцент, Казанский (Приволжский) федеральный университет.

E-mail: snetkovat@mail.ru

S.S. MELESHCHENKO,
PhD in Economics, Associate Professor
Kazan (Volga region) Federal University

A.M. TUFETULOV,
Doctor in Economics, Professor
Kazan (Volga region) Federal University

T.A. SNETKOVA,
PhD in Economics, Associate Professor,
Kazan (Volga region) Federal University

APPLICATION OF SPECIAL ECONOMIC KNOWLEDGE IN FORENSIC ACCOUNTING EXPERTISE

Abstract. In this article, the actual aspects of the application of special economic knowledge in the field of accounting in the production of forensic economic expertise are considered, organizational and methodological ways of its implementation are determined. Forensic accounting expertise is appointed in cases where it is necessary to apply special economic knowledge to resolve issues arising during the investigation. The study of the main competencies of the forensic expert-economist allowed us to identify problematic aspects of the investigation of economic crimes that can affect the quality and duration of forensic economic expertise. In this context, the appointment of a forensic accounting examination assumes that the expert has the appropriate qualifications in the field of accounting, which will be applied by him when evaluating the documentation provided to achieve the purpose of the examination. The scientific basis of forensic accounting expertise is a system of knowledge about legal regulation and accounting methodology. A scientifically based approach to conducting an expert study of the documentary validity, completeness and reliability of the reflection of the facts of economic life in the accounting registers and financial statements of an economic entity will allow forming a reasoned and motivated conclusion to the questions posed to the expert during the judicial investigation.

Keywords: forensic economic examination, forensic accounting expertise, accounting, documentation

References

1. Federal Law N 402-FZ dated 06.12.2011 (as amended on 30.12.2021) "On Accounting". – URL: <http://www.consultant.ru> (date accessed: 20.09.2022).
2. The Federal Law of 31st May 2001 N 73-FZ (as amended on July 01, 2021) "On the state forensic activities in the Russian Federation". – URL: <http://www.consultant.ru> (date accessed: 20.09.2022).
3. Order of the Ministry of Finance of Russia dated 06.10.2008 No. 106n (as amended on 07.02.2020) "On the approval of accounting regulations" (together with "Regulations on accounting" Accounting policy of the organization" (PBU 1/2008)", "Regulations on accounting "Changes in accounting estimates" (PBU 21/2008)". – URL: <http://www.consultant.ru> (date accessed: 20.09.2022).

4. *Vinogradova M.M.* Some issues of the use of special economic knowledge in the investigation of crimes // Disclosure and investigation of serial and past crimes. Materials of the International Scientific and Practical Conference / Under the general editorship of A.I. Bastrykin . – 2017. – P. 122–126.
5. *Voronov S.S., Alaeva G.T.* Theory and practice of forensic economic expertise in modern conditions: comparative legal aspect // Legal Science and Practice: Bulletin of the Nizhny Novgorod Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia. – 2017. – No. 1 (37). – P. 36–40.
6. *Klimovich L.P.* The use of special economic knowledge in the investigation of criminal cases: some results of the investigative practice analysis // Bulletin of the Siberian Law Institute of the Ministry of Internal Affairs of Russia. – 2019. – No. 2 (35). – P. 42–46.
7. *Mineva O.K., Kashirskaya L.V.* A new tool of legal regulation to perform economic expert examination // Bulletin of Tomsk State University. Tomsk State University Journal. – 2017. – No. 419. – P. 193–201.
8. *D'iakonova O.G.* Modern directions of forensic experts primary training // Journal of Siberian Federal University. Humanities and Social Sciences. – 2020. – Vol. 13. – No. 10. – P. 1662–1670.
9. *Zvyagin S.A., Breslavtseva N.A., Fedchenko A.A., Fomenko T.N.* Study of objects during the accounting expertise in the economic entities of the public sector // Research Journal of Pharmaceutical, Biological and Chemical Sciences. – 2018. – Vol. 9. – No. 6. – P. 1961–1970.
10. *Snetkova T.A., Markaryan S.E., Elsukova, T.V.* Modern forms and methods of training specialists for economy // International Journal on Emerging Technologies 10(2a). – 2019. – P. 05–07.
11. *Snetkova T.A., Alekin P.A., Meleshenko S.S.* The competencies of the supply chain management in the system of economic security of Russian enterprises // International Journal of Supply Chain Management. – 2020. – Vol. 9. – Is. 4. – P. 781–786.
12. *Tufetulov A.M., Nugaev F.S., Zayats A.S.* Development of tax control system: Evidence from Russia // International Journal of Economic Perspectives. – 2017. – Vol. 11. – Is. 3. – P. 1516–1521.