

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА И ПРОДОВОЛЬСТВИЯ
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

УО «ГРОДНЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ
УНИВЕРСИТЕТ»

Кафедра бухгалтерского учета и контроля в АПК

КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ

по дисциплине: «Судебно-бухгалтерская экспертиза»

Тема 1. Судебные экспертизы. Их цели и задачи.

1. Понятие и значение судебной экспертизы.
2. Виды экспертиз.
3. Цель и задачи судебно-бухгалтерской экспертизы.
4. Роль СБЭ в предупреждении совершения экономических правонарушений.

1. Понятие и значение судебной экспертизы.

Деятельность юридических органов направлена на установление истины с помощью доказательств. В соответствии со ст. 88 УПК РФ «источниками доказательств являются показания подозреваемого, обвиняемого, потерпевшего, свидетеля, заключения эксперта...»

Экспертиза – это исследование и решение опытными специалистами вопросов, требующих специальных знаний в области науки, техники, экономики, искусства или других отраслей знаний.

Судебная экспертиза (СЭ) – исследование, проводимое экспертом в порядке, предусмотренном процессуальным законодательством, с целью установления по материалам уголовного, гражданского или арбитражного дела фактических данных и обстоятельств.

Судебная экспертиза является сложным следственным действием, подготовительный и заключительный этапы которого осуществляют работники правоохранительных органов, а этап исследования – эксперт.

СЭ отличается от несудебной тем, что порядок ее назначения, проведения, а также оформления и использования полученных при этом результатов предусмотрен процессуальным законодательством.

Проведение экспертизы состоит в исследовании экспертом вещественных доказательств и других материалов в целях установления фактического состояния и обстоятельств, имеющих существенное значение для принятия правильного решения по существу рассматриваемого дела.

Таким образом, лицо, которое производит экспертизу – эксперт. Термин «эксперт» произошел от лат. «expertus», что означает опытный. Согласно ст.61 УПК РФ «экспертом является не заинтересованное в исходе уголовного дела лицо, обладающее специальными знаниями в науке, технике, ремесле и иных сферах деятельности, которому поручено производство экспертизы». Соответственно эксперт-бухгалтер – это лицо, обладающее специальными знаниями в области бухгалтерского учета, экономического анализа, ревизии и аудита, привлекаемое органами расследования, судом для проведения экспертизы.

2. Виды экспертиз.

Классификация экспертиз.

1) по организационным признакам:

- ✓ первичные (назначаемые по конкретному делу впервые);

✓ повторные (назначаемые по одному и тому же делу повторно, если в заключении эксперта нет достаточно полных ответов на вопросы, поставленные органами суда и следствия);

✓ дополнительные (назначаемые в зависимости от ситуации, возникшей в ходе расследования и вызвавшей необходимость решения с помощью эксперта дополнительных вопросов, или вследствие неполноты исследования первичной экспертизой поставленных вопросов, неконкретности и нечеткости ответов на отдельные из них).

2) по процессуальным (предметным) признакам:

✓ однопредметные (исследуются вопросы одного вида (предмета) экспертизы, поэтому в них принимают участие эксперты одной специальности (бухгалтеры, врачи и т.д.));

✓ многопредметные (комплексные) (исследуются вопросы, которые содержатся в одном расследуемом деле, но являются предметом разных экспертиз, поэтому в них принимают участие специалисты различных отраслей знаний);

✓ комиссионные (имеет место в случае проведения однопредметной экспертизы, когда заключения специалистов имеют расхожие мнения и не могут быть обобщены в одном заключении).

3) по видам:

✓ экономические;

✓ криминалистические (почерковедческая, баллистическая, трассологическая и др.); **Судебно-трассологическая экспертиза** устанавливает тождество объектов по их следам (отображениям) на местах происшествий. **Трассологическая экспертиза делится на следующие подвиды:** экспертиза следов рук; экспертиза следов ног (обуви) человека; экспертиза следов зубов человека; экспертиза следов на животных; экспертиза следов орудий и инструментов; экспертиза замков и пломб; экспертиза следов транспортных средств; экспертиза холодного оружия и т. п. **Судебно-баллистическая экспертиза** устанавливает способ изготовления огнестрельного оружия и боеприпасов (заводской или самодельный, факт переделки оружия и замены в нем деталей, исправность оружия и его пригодность для стрельбы, вид и образец патрона, пули, гильзы); и т.д.

✓ товароведческие (прод., непрод. товаров);

✓ технические;

✓ прочие виды (химико-биологические, экологические, искусствоведческие и др.).

3. Понятие и задачи судебно-бухгалтерской экспертизы.

Судебно-бухгалтерская экспертиза (СБЭ) – это процессуально – правовая форма применения экспертно-бухгалтерских знаний в целях получения источника доказательств по уголовным и гражданским делам.

С помощью СБЭ в судебной и следственной практике решаются следующие основные задачи:

1. Проверка правильности и правдивости ведения бухгалтерского учета (отсутствие фиктивных операций, недостач, излишков ТМЦ, денежных средств, ущерба), полнота отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете и т.д.

2. Проверка и выявление фактов отклонений от требований налоговой, бюджетно-сметной или кассовой дисциплины.

3. Определение и анализ недостатков в системе БУ и БО (правильность методики учета, правила ведения учета и отчетности, несоответствия в учете и отчетности...).

В республике Беларусь производством СЭ занимается непосредственно Белорусский научно-исследовательский институт проблем криминалистики, криминологии и судебной экспертизы (БелНИИ ППК и СЭ МинЮст РБ).

В системе МВД РБ для проведения СЭ создан Государственный экспертно-криминалистический центр МВД РБ. Он занимается проведением СЭ, осуществляет консультационную и учебно-методическую деятельность в пределах компетенции, оказывает помощь в подборе экспертных кадров, обеспечивает оборудованием и т.д.

В соответствии с Указом Президента РБ от 14.09.2003 г. №407 «О некоторых мерах по совершенствованию судебно-экспертной деятельности» при Совете Безопасности РБ образована Межведомственная комиссия по вопросам судебно-экспертной деятельности. Комиссия координирует деятельность судебно-экспертных учреждений, осуществляет информационное обеспечение, контроль целевого использования бюджетных ассигнований для приобретения специальных материально-технических средств, выдвигает предложения по совершенствованию законодательства, решает иные вопросы судебно-экспертной деятельности.

4. Роль СБЭ в предупреждении совершения экономических правонарушений.

При производстве СБЭ устанавливаются не только факты, связанные с недостатком, излишком ТМЦ и ДС, но и механизм их образования, способы сокрытия злоупотреблений.

Эксперт-бухгалтер, рекомендуя конкретные мероприятия по совершенствованию бухгалтерского учета и контроля за ТМЦ на предприятии, преследует цель исключить хищение не только на данном, но и аналогичных предприятиях.

Профилактическая работа эксперта-бухгалтера имеет 2 формы:

1. процессуальная (данные об обстоятельствах и профилактические меры отражаются в экспертном заключении в форме ответа на соответствующие вопросы или в специальном уведомлении, направленном за подписью руководителя экспертного учреждения органу, назначившему СЭ. Форма требует четкого соблюдения пределов экспертной компетенции. Реализация мероприятий осуществляется через органы суда и следствия.).

2. непроцессуальная (выявление наиболее типичных обстоятельств, способствующих совершению экономических правонарушений и разработка

мероприятий по их устранению. Реализация мероприятий осуществляется посредством публикации профилактических данных в печати, по радио и телевидению, информирование следственно-прокурорных и судебных работников, общественности и отдельных категорий граждан.).

Существует специально созданный научно-методический совет, в состав которого входят ведущие эксперты-практики и ученые, занимающиеся вопросами теории СЭ. Используя специальные знания и практический опыт, они оказывают помощь в работе по предупреждению возможных правонарушений. Они выступают перед работниками контрольно-ревизионных служб и учета с лекциями, на конкретных примерах экспертной и судебной практики объясняют необходимость усиления контрольных функций учета.

Тема 2. Сущность, задачи, предмет и метод судебно-бухгалтерской экспертизы

1. Сущность и значение судебно-бухгалтерской экспертизы в современных условиях. Судебно-бухгалтерская экспертиза как средство раскрытия экономических правонарушений в следственной и судебной практике, базирующееся на знаниях в области бухгалтерского учета, анализа и контроля. Общие и частные характеристики судебно-бухгалтерской экспертизы.

2. Задачи, стоящие перед экспертом-бухгалтером в процессе производства экспертизы.

3. Предмет и объекты судебно-бухгалтерской экспертизы. Метод судебно-бухгалтерской экспертизы.

4. Приемы и способы контроля, используемые при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы.

В.1. Сущность и значение судебно-бухгалтерской экспертизы в современных условиях.

Целевая направленность СБЭ состоит в содействии осуществлению правосудия по уголовным и гражданским делам, пресечению и искоренению преступлений и других нарушений в сфере экономики, определению мероприятий, предупреждающих хозяйственные правонарушения в дальнейшем.

Судебно-экономическая экспертиза представляет собой особый класс "экспертных исследований, в процессе осуществления которых широко используются знания в области различных наук экономического профиля (экономика, статистика, финансы, налогообложение, аудит и др.).

В составе судебно-экономических экспертиз можно выделить следующие:
судебно-бухгалтерские,
планово-экономические,

финансово-экономические,
инженерно-экономические.

С вводом в действие Налогового кодекса выделяют также судебно-налоговую экспертизу.

Судебно-экономические экспертизы назначаются правоохранительными органами при расследовании дел, связанных с решением экономических вопросов в правоотношениях контрагентов. Экспертизы этой группы взаимосвязаны между собой при исследовании вопросов текущей финансовой и инвестиционной деятельности хозяйствующих субъектов, однако они имеют определенные отличительные черты в методиках исследования документов, обобщения результатов и применения их в системе юридических доказательств.

Круг специалистов, обладающих судебно-экономическими познаниями, широк: юристы и судьи, следователи и дознаватели различных ведомств. Знания необходимы для профессионального построения методики и тактики расследования, представления объема необходимой информации, полученной в подсистеме бухгалтерского учета и финансовой отчетности, достаточной для доказывания уголовного дела; грамотной постановки вопросов перед экспертом-бухгалтером; умелого взаимодействия со всеми экспертами, привлекаемыми для проведения экспертиз и правильной оценки результатов их работы.

Использование знаний основных положений судебной бухгалтерии судьями, занимающимися рассмотрением уголовных дел о преступлениях в сфере экономики, позволяет им ориентироваться в документах бухгалтерского учета в поисках следов конкретных экономических преступлений.

Для бухгалтеров-экономистов знания судебной бухгалтерии необходимы в части тонкостей отражения и **выявления следов противоправных действий** в данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности для дачи конкретного суждения в ходе предварительного следствия и судебного разбирательства.

В США существует национальная ассоциация судебных бухгалтеров (NAFA — National Association of Forensic Accountants), членами которой являются профессиональные бухгалтеры. Основное поле их деятельности — выяснение реальных размеров ущерба по страховым случаям, ставшим предметом судебного разбирательства. Клиенты членов NAFA — страховые компании США.

Судебно-бухгалтерская экспертиза — составная часть судебной экспертизы в уголовном, гражданском, арбитражном производстве; процессуально-правовая форма применения экспертно-бухгалтерских знаний в целях получения источника доказательств по уголовным (арбитражным, гражданским) делам.

В литературе имеется и другая трактовка судебно-бухгалтерской экспертизы. Это исследование материалов дела специалистом-бухгалтером и дача им заключения по поставленным следователем или судом вопросам,

относящимся к явлениям хозяйственной жизни и отраженных в бухгалтерском учете.

Судебно-бухгалтерская экспертиза представляет собой системное исследование хозяйственных процессов, в которых возникли конфликтные ситуации в правоотношениях, с целью установления доказательств истины для их правового регулирования.

В.2.Задачи, стоящие перед экспертом-бухгалтером в процессе производства экспертизы.

1. проверка и установление факта и размера недостатков или излишков ТМЦ, денежных средств, времени и места их возникновения;
2. проверка обоснованности списания сырья, материалов, готовой продукции, товаров;
3. определение случаев нарушения финансовой дисциплины;
4. определение наличия и размера приписок к отчетам о выполнении планов;
5. определения соответствия совершенных операций нормам законодательства;
6. определение отрицательных экономических последствий совершенных злоупотреблений и их объемов;
7. проверка и определение размера материального ущерба. Причиненного должностными лицами в результате нарушений и злоупотреблений;
8. определение правильности или ошибочности методики учета применяемой организацией;
9. выявление нарушений правил учета и отчетности;
10. установление правильности методики проведения документальной ревизии;
11. установление условий, способствующих злоупотреблениям;
12. установление действительного состояния расчетов между организациями при рассмотрении судом гражданского спора;
13. разработка предложений, направленных на борьбу с злоупотреблениями;

В.3.Предмет и объекты судебно-бухгалтерской экспертизы. Метод судебно-бухгалтерской экспертизы.

Судебно-бухгалтерская экспертиза имеет свой предмет и метод. Однако до настоящего времени в литературе нет единства мнений о них. Это обстоятельство приводит к тому, что в отдельных случаях соблюдаются необоснованные отказы в назначении судебной экспертизы, а порой и к замене СБЭ другими формами применения бухгалтерских знаний (проведение документальных ревизий, аудиторских проверок).

Следует напомнить, что СБЭ в соответствии с действующим законодательством является самостоятельным источником доказательства. Это означает, что при производстве СБЭ могут быть использованы

различные методы анализа исходных данных, содержащихся в первичных, текущих и сводных учетных документах, записях бухгалтерского учета и финансовой отчетности, других вещественных доказательствах, приобщенных к уголовному делу, включая протоколы следственных действий. Данное обстоятельство позволяет выявить признаки события преступления, т.е. определить предмет посягательства. В сфере экономики им могут быть:

- прибыль (доход) от продажи товаров, продукции, выполненных работ, оказанных услуг или иных активов организации;
- доход на капитал;
- необоснованное отчуждение вверенного имущества предпринимателю (материально ответственному лицу) в свою собственность или других активов без внесения способа возмещения эквивалента их стоимости;
- доход, полученный при осуществлении незаконной предпринимательской деятельности;
- незаконное сокращение налоговых обязательств;
- неуплаты в бюджет и государственные внебюджетные фонды налогов, сборов и иных обязательных платежей.

Говоря о предмете посягательства необходимо определить признаки состава преступления, возникающие из сведений, внесенных или невнесенных в первичные, текущие или сводные учетные документы, финансовую отчетность. При этом в области гражданского права полученная информация имеет юридическое значение как для возникновения прав и использования обязательств, так и взаимных обязательств между контрагентами, в том числе между:

- юридическими и физическими лицами;
- собственниками (акционерами, участниками, пайщиками);
- собственниками и распорядителями средств организации;
- юридическим лицом и государством;
- физическим лицом и государством;
- администрацией хозяйствующего субъекта (любой организационно-правовой формы) и наемным работником. Признаками состава преступлений в области административного права могут быть требования, регламентируемые действующим законодательством и нормативно-правовыми актами:

1) обязанности по организации и ведению бухгалтерского учета и составлению финансовой отчетности, их полноте, достоверности и своевременности представления по соответствующим адресам;

2) обязанности по начислению и уплате налогов, сборов и иных обязательных платежей, достоверности их перечисления в бюджет и внебюджетные фонды.

В сфере экономики, регулируемой административным и гражданским правом, признаки состава преступления могут быть выявлены механизмом соответствия или несоответствия данных, внесенных в учетные документы и финансовую отчетность:

- фактически совершенным фактом хозяйственной деятельности, намерениям в получении будущих экономических выгод хозяйствующего субъекта, его задачам и целям;
- полученным результатам (прибыль или убыток) по текущей, финансовой или инвестиционной деятельности;
- неисполнением (или не надлежащим исполнением) текущих обязательств, вытекающих из действующего законодательства, нормативно-правовых актов или заключенных контрактов (договоров).

Выявление признаков состава преступлений в сфере экономики влечет за собой причинение материального ущерба или вреда (материальных последствий) собственникам (акционерам, учредителям, пайщикам) или государству в виде:

- необоснованного списания расходов активов, вверенных виновному лицу;
- безвозмездного изъятия активов хозяйствующего субъекта;
- дохода, полученного при осуществлении незаконной предпринимательской деятельности;
- неуплаченных сумм налогов, сборов и иных обязательных платежей;
- необоснованного исполнения обязательств по заключенным договорам;
- использования доходов или активов организации на цели, не связанные с ее уставной деятельностью, и др.

С целью определения материальных последствий СБЭ устанавливаются сведения в контрактах, договорах, первичных, текущих и сводных учетных документах, бухгалтерских записях и финансовой отчетности, предъявленных декларациях о доходах и др.

Следовательно, предметом СБЭ являются различные ФХД, отраженные в учетных документах, финансовой отчетности и характеризующие определенные стороны текущей, финансовой и инвестиционной деятельности организации, ставшие объектом расследования и судебного разбирательства. Сущность предмета СБЭ характеризуется:

- связью с текущей, финансовой и инвестиционной деятельностью организации;
- отражением ФХД в бухгалтерском учете и финансовой отчетности;
- кругом вопросов, поставленных следователем или судом эксперту-бухгалтеру;
- наличием заключения, сделанного экспертом-бухгалтером или другим специалистом в области бухгалтерского учета. Текущая, финансовая и инвестиционная деятельность хозяйствующих субъектов на практике осуществляется в виде множества ФХД, которые определяются как целенаправленное действие для получения определенного результата на конкретном участке осуществляемой деятельности. Однако они не отражают всего многообразия явлений, выступающих первичными единицами бухгалтерского наблюдения. Например, потери от стихийных бедствий и чрезвычайных обстоятельств, недостача материально-производственных запасов не могут быть отнесены к ФХД.

Все ФХД отражаются в бухгалтерских документах и учетных регистрах, позволяющих в процессе экспертного исследования установить наличие или отсутствие несоответствий в их осуществлении. Для этого эксперт-бухгалтер применяет свои специальные познания в области бухгалтерского учета, что обеспечивает квалифицированные ответы на поставленные следователем или судом вопросы, излагаемые в заключении. При этом содержание и количество вопросов определяются необходимостью установления истины по конкретному делу (уголовному, гражданскому, арбитражному). При постановке вопросов должен соблюдаться ряд требований:

- вопросы ставятся в пределах компетенции эксперта-бухгалтера;
- они должны разрешаться путем применения специальных экспертно-бухгалтерских знаний, а также документов регламентирующего характера;
- вопросы должны быть конкретными и вытекать из обстоятельств расследуемого дела, обоснованных соответствующими документами;
- при постановке вопроса указывается наименование организации.

Следует заметить, что с юридической точки зрения к предмету судебно-бухгалтерской экспертизы по уголовным делам в сфере экономики нельзя относить:

- нарушения законодательства о бухгалтерском учете;
- нарушения административного, гражданского, налогового законодательства с приставкой термина «нарушение». Употребление термина «нарушение законодательства» является правовой оценкой и входит в компетенцию соответствующих уполномоченных законом лиц — следователей, дознавателей, прокурора, судей. Если данная терминология применяется экспертом-бухгалтером (а это выходит за пределы его компетенции), то экспертное заключение будет признано недействительным, так как не будет иметь юридической силы, а следовательно, не может являться доказательством по расследуемому делу.

Кроме того, к предмету СБЭ не относится исследование договоров гражданско-правового характера. Это объясняется тем, что договор представляет собой наименование сторон совершить какую-либо сделку (факт хозяйственной деятельности), но не ее осуществление. Если не установлено наличия ФХД в документах организации, то это свидетельствует только об отсутствии документа-основания совершения этого факта.

СБЭ исследует реально существующие объекты, как физические (натуральные, осязаемые), так и искусственные (технические и созданные).

Объектами являются предметы средства труда, сам труд, показатели которых отражены в документах бухгалтерского учета и финансовой отчетности и имеют отношение к делам, рассматриваемым правоохранительными органами.

СБЭ имеет свой метод.

Метод (от греч. *methodos* — путь исследования, теория, учение) — способ исследования событий и явлений, определения подхода к изучению выделенных объектов для установления истины. При этом под термином «способ» понимается действие или система действий, применяемые при

исполнении какой-нибудь работы. Прием — это отдельное действие, движение, способ в осуществлении чего-нибудь, например визуальный осмотр, подсчет итоговой суммы и др.

Таким образом, при осуществлении СБЭ необходимо рассматривать способ как совокупность приемов, а прием — как отдельное действие.

Следовательно, методом СБЭ является совокупность способов и приемов, применяемых экспертом-бухгалтером при исследовании им первичных, текущих и сводных документов, регистров бухгалтерского учета и финансовой отчетности, а также других материалов дела (уголовного, административного, гражданского, арбитражного).

В СБЭ метод — инструмент для решения задач, поставленных на рассмотрение экспертизы.

С позиций правового регулирования ФХД, отраженных в учетных регистрах и на счетах бухгалтерского учета, в финансовой отчетности, методология СБЭ основана на общенаучных и конкретных приемах исследования объектов.

Общенаучные методы применяются в исследованиях практически во всех направлениях деятельности человека. Они позволяют углубить познание изучаемого предмета и выделить наиболее общие свойства и закономерности действительности. К общенаучным методам принято относить анализ, синтез, сравнение, индукцию, дедукцию, абстрагирование, формализацию, обобщение, аналогию, моделирование, конкретизацию и др.

Анализ представляет собой прием исследования, включающий изучение объекта с помощью мысленного или практического разложения его на составные элементы, каждый из которых рассматривается отдельно, но в границах единого целого объекта.

Так, величину полученного непокрытого убытка необходимо исследовать в разрезе видов и сегментов деятельности, ассортимента выпускаемой продукции, ФХД, связанных в выбытием объектов бухгалтерского учета по различным причинам.

Синтез — обратная сторона анализа. Он применяется для изучения объекта СБЭ в его целостности, единстве и взаимной связи всех составляющих элементов.

Применение в СБЭ приемов индукции (от лат. *inductio* - наведение) позволяет эксперту-бухгалтеру сделать соответствующие выводы на основе изучения отдельных составляющих объекта исследования. Так, исследование величины полученного дохода необходимо рассматривать в разрезе видов и сегментов уставной деятельности. Это позволит выявить незаконные виды деятельности.

Приемом дедукции (от лат. *deductio* — выведение) исследуется объект СБЭ в целом, выводы делаются по правилам логики; однако выводы эксперта-бухгалтера должны быть подтверждены соответствующими расчетами, выборочными проверками составляющих объекта исследования.

Формализация — способ представления информации в формульном изображении какой-либо зависимости исследуемых показателей.

Приемом обобщения пользуются на заключительной стадии СБЭ, когда собранная информация группируется по определенным признакам для ответа на поставленные перед экспертом-бухгалтером вопросы.

Аналогия (от греч. *analogia* — соответствие, сходство) — прием научного исследования, с помощью которого познание данного объекта достигается путем его сравнения с другими, похожими на него. Данный прием базируется на сходстве некоторых сторон разных объектов. Является основой моделирования.

Прием моделирования основывается на замене объекта, явления на аналог. Модель представляется в виде стандарта.

С помощью приема абстрагирования (от лат. *abstractio* — отвлечение) можно в процессе исследования переходить от конкретных объектов к общим понятиям и законам развития.

Применение приема конкретизации позволяет эксперту-бухгалтеру исследовать состояние объекта в соответствии с определенными условиями его существования и развития.

Системный анализ в СБЭ используется для оценки поведения объектов системы со всеми факторами, влияющими на объект исследования. Он широко используется в экспертной практике, так как позволяет установить аналогичные связи.

В процессе проведения СБЭ экспертом-бухгалтером могут применяться и специфические приемы, которые принято подразделять на приемы общей и частной методики. Особенность приемов общей методики экспертизы состоит в том, что они применяются независимо от характеристики расследуемого дела. К их числу принято относить формальную проверку, арифметическую проверку, нормативную проверку документов, встречную проверку документов, взаимный контроль (сопоставление), контрольное сличение, сравнение.

Приемы частной методики носят специфический характер и применяются только в экспертной практике. К таким приемам можно отнести восстановление количественно-суммового учета; анализ ежегодного движения материально-производственных запасов и денежных средств с определением остатка на соответствующие даты; использование черновых записей материально ответственных лиц, сопоставление денежных документов. Кроме того, в составе данной группы приемов можно выделить:

- расчетно-аналитические приемы (экономический анализ; статистические расчеты, экономико-математические методы);
- документальные методические приемы (информационное моделирование, нормативно-правовое регулирование, исследование учетных документов);
- взаимоувязки балансовых показателей.

К предмету СБЭ относятся явления, характеризующиеся совокупностью признаков:

- Связь с хозяйственной деятельностью;
- Отражение в бух учете;

- Пределы определены вопросами, поставленными следователем;
- Заключение по ним дается специалистом в области бух учета.

Деятельность эксперта-бухгалтера регламентируется уголовно-процессуальным и гражданско-процессуальным законодательством.

Работа эксперта-бухгалтера состоит из 2 частей:

- Исследование документов и других материалов дела;
- Составление заключения, которое содержит факты, являющиеся доказательством по делу.

Таким образом, **предмет СБЭ** – хозяйственные операции, достоверность их отражения в бухучете и отчетности, которые стали объектом судебного расследования и судебного рассмотрения правоохранительными органами и относительно которых эксперт-бухгалтер дает заключение по вопросам, поставленным на его рассмотрение следователем или судом.

Все **объекты СБЭ** можно поделить на 2 группы:

1-документы бух учета;

2-иные материалы уголовного и гражданского дела.

1-я группа: включает документы, в которых отражены хозяйственные операции в системе бух.учета. Документы, признанные следователем как доказательства, и требующие специальных выводов, передаются эксперту-бухгалтеру, который исследует только те документы, которые признаны следователем письменными или вещественными доказательствами по делу.

Документ, предъявляемый следователем эксперту-бухгалтеру должен быть проверен, т.е. установлена доброкачественность или недоброкачественность.

Эксперт-бухгалтер не имеет право самостоятельно производить изъятие документов и собирать какие-либо доказательства по делу. Он лишь исследует предъявленные следователем ему документы.

2-я группа: эти документы удостоверяют обстоятельства и факты в соответствии с УПК РБ.

Во вторую группу входят:

- акты документов ревизий;
- справки;
- выписки;
- уведомления;
- протоколы следственных и судебных действий;
- заключения экспертов других специальностей.

В материалы дела могут быть включены: переписка должностных лиц, телефонограммы, зарегистрированные заключения аудитора. В качестве объекта может выступать как доброкачественный, так и недоброкачественный документ.

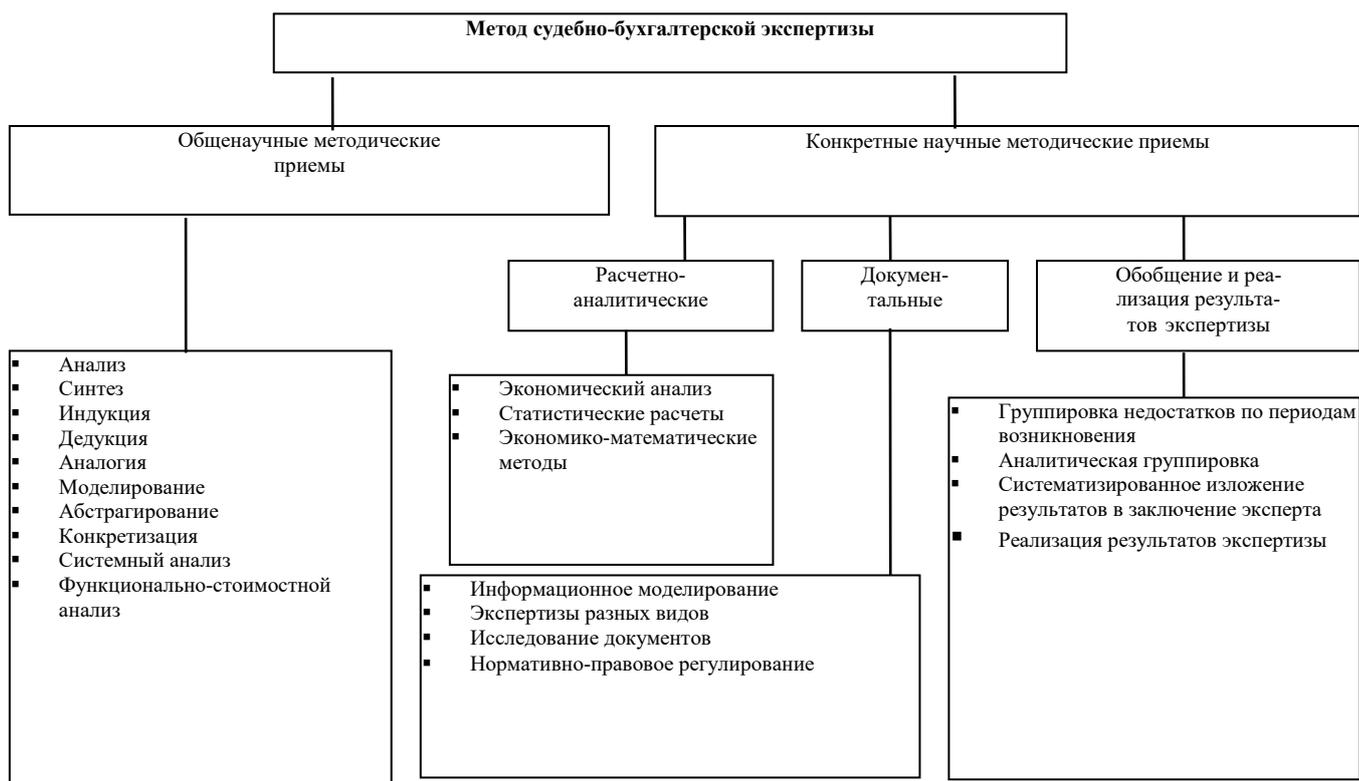
Доброкачественный документ – это документ, по форме и созданию соответствующий правилам, которые отражены в законодательстве и обеспечивают доказательную силу.

Недоброкачественный документ не отвечает требованиям законодательства и не обеспечивает доказательную силу.

Метод СБЭ – совокупность приемов, применяемых экспертом-бухгалтером при исследовании им документов бухгалтерского, статистического и оперативного учета, записей в учетных регистрах и других материалов дела и даче заключения по поставленным перед ним вопросам, входящим в его компетенцию. Эти приемы делят на 2 раздела, объединяющих прием общих и частных методик производства СБЭ.

В СБЭ применяют как *общие научные приемы* (анализ, синтез, индукция, дедукция, моделирование, абстрагирование), так и *специальные методы*, которые можно подразделить на расчетно-аналитические, документальные и обобщения и реализации результатов экспертизы.

СХЕМА



В.4. Приемы и способы контроля, используемые при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы.

Приемы общей методики применяются экспертом-бухгалтером при исследовании материалов различных дел, независимо от характера исследуемого преступления, отрасли экономики и специфики того предприятия, в котором совершено преступление (например, при выявлении хищения денежных средств).

Эксперт-бухгалтер в процессе экспертизы наряду с общими приемами исследования применяет частные приемы в зависимости от особенностей преступлений, места их совершения, документирования и учета операций, применяемых в данной организации (например, хищения в предприятиях АПК, общепита).

Совокупность частных приемов, применяемых экспертом-бухгалтером при исследовании материалов конкретных уголовных дел составляет содержание частных методик в СБЭ. К ним относят:

- Контрольное сличение;
- Встречная проверка;
- Восстановление количественно- суммового учета;
- Проверка документов и записей по форме;
- Арифметическая проверка;
- Нормативная проверка;
- Проверка восстановления утраченных или уничтоженных документов.

Таким образом, к методу СБЭ относятся большинство приемов проверки документов, которые применяются в ходе ревизии.

Одним из видов экспертиз является судебно-бухгалтерская экспертиза (СБЭ), которая представляет собой экономическое исследование конфликтных ситуаций в хозяйственной деятельности предприятия по данным бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, которые стали объектами расследования правоохранительных органов.

Целью СБЭ является устранение и предупреждение повторения правонарушений в хозяйственной деятельности организаций.

Предметом СБЭ выступают хозяйственные операции и достоверность их отражения в учете и отчетности, которые стали объектами расследования судебными органами и требуют специальных познаний экспертов-бухгалтеров для установления истины. Предметом СБЭ могут быть: качество проводимых ранее ревизий; достоверность данных первичных документов, учетных регистров и бухгалтерской отчетности; соблюдение при совершении хозяйственных операций нормативно-правовой документации; нарушения финансовой дисциплины, которые привели к ущербу; убытки, причиненные работниками и должностными лицами предприятия в результате хищений, а также соблюдение методологии учета.

Объекты СБЭ конкретизируют ее предмет и определяют параметры исследования. Объектом СБЭ могут быть вещественные (станки, оборудование, материалы) и документальные (первичные документы, учетные регистры, отчетность) доказательства, а также материалы следствия.

СБЭ сочетает в себе процессуально-правовое и экономическое содержание. Первое регламентирует порядок назначения и проведения экспертизы, условия оценки следователем и судом ее результатов, права и обязанности всех участников процесса. Второе включает систему экономических знаний в области бухгалтерского учета, контроля и ревизии, аудита, экономического анализа и статистики. Эти знания необходимы для качественного исследования экономических явлений, ставших причиной конфликтных ситуаций и выявленного материального ущерба.

Наряду с общенаучными методами судебно-бухгалтерская экспертиза применяет и специфические приемы – приемы общей и частной методики.

Особенность приемов общей методики состоит в том, что они применяются независимо от характеристики расследуемого преступления (например, хищения путем присвоения или растраты, либо путем злоупотребления служебным положением, либо путем приписки и других искажений отчетности).

Кроме того, отдельные способы и приемы, например, фактическая проверка, проверка документов по форме и др., применяются в работе как эксперта-бухгалтера, так и специалиста, ревизора, хотя их процессуального положения различно.

Ряд злоупотреблений, где бы они ни были совершены, одинаково отражается в бухгалтерском учете.

Так, хищение наличных денег, товаров или материалов, как правило, получает идентичное отражение в учете как явная или скрытая недостача денежных или товарно-материальных ценностей. Поэтому при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы по таким делам применяются, как правило, приемы общей методики (анализ, моделирование, экономический и функционально-стоимостной анализы, статистические расчеты и др.).

Применение общих приемов исследования данных бухгалтерского учета экспертом-бухгалтером связано, прежде всего, с использованием приемов детальной проверки документов. Методы судебно-бухгалтерской экспертизы, в целом аналогичны рассмотренным методам производства документальной ревизии, аудита, носящим, как отмечалось, универсальный характер. Так, эксперт-бухгалтер при исследовании материалов по любому делу осуществляет:

- формальную, арифметическую и нормативную проверку документов;
- сопоставление документов;
- встречную проверку;
- контрольное сличение;
- моделирование;
- восстановление количественно-суммового учета и др.

Рассмотрим эти способы и приемы.

Формальная проверка документа – это способ, с помощью которого эксперт устанавливает наличие и правильность заполнения необходимых реквизитов (показателей). Она дает возможность выявить не только нарушения, но и скрываемые за ними злоупотребления. Форма документа предусматривает обычно все необходимые показатели, характеризующие качественные и количественные особенности операции. Это достигается путем заполнения всех реквизитов документа. Формальная проверка документа как способ включает следующие приемы: визуальный осмотр документа и его анализ. Осмотр документов должен сочетаться с проверкой соблюдения правил составления и оформления документов. Так, при осмотре документов можно выявить следы подклейки, подчисток, травления и др. изменений цифровых и иных записей. Особое внимание следует обращать на оттиски штампов и печатей.

Так по уголовному делу по обвинению заведующего продовольственным магазином «Продукты» на разрешение бухгалтерской экспертизы был поставлен вопрос: обоснована ли документально недостача товаров, выявленная при инвентаризации в магазине «Продукты» на 17 сентября 2005 г., в сумме 5100 руб.

Из материалов дела следовало, что предыдущая инвентаризация в магазине проводилась по состоянию на 10 мая 2005 г. в связи с принятием ценностей от прежнего заведующего магазином.

Бухгалтер-эксперт, исследовав материалы инвентаризации на 10 мая и 17 сентября 2005 г., товарные отчеты заведующего магазином, данные бухгалтерского учета магазина за период между инвентаризациями, а также товарные отчеты по магазину за последующий период, установил, что оприходованное по товарному отчету за 20 сентября 2005 г. масло сливочное на сумму 6858 руб. получено заведующим магазином по счету-фактуре № 257 от 13 сентября 2005 г., т.е. до проведения инвентаризации 17 сентября 2005 г.

Проверкой документов у поставщика установлено, что масло сливочное отпускалось магазину "Продукты" и вывезено автомобилем 13 сентября 2005 г. Это подтверждено также путевым листом от 13 сентября 2005 г. о перевозке масла сливочного, в котором расписался о приемке масла заведующий магазином «Продукты».

Исходя из этого, бухгалтер-эксперт по магазину «Продукты» на 17 сентября 2005 г. определил и подтвердил сумму недостачи в размере 11 958 руб. (5100 + 6858), признав материально-ответственным за нее заведующего магазином.

Посредством анализа, как научного приема можно выявить, имеются ли нарушения формальных требований или нет. Не отвечающие формальным требованиям документы, могут указывать на связь их с противоправными действиями должностных лиц. Кассовая книга, например, должна заполняться в соответствии с Положением о введении кассовых операций. Нарушения нередко выражаются в том, что итоги оборотов и остатка денег по кассе выводятся нерегулярно, не соблюдается последовательность с номерами ордеров, отсутствуют отметки о ежедневной сдаче кассовых ордеров в бухгалтерию.

Т.о., применение экспертом формальной проверки в процессе исследования документов обеспечивает выявление разного рода отклонений от правил оформления хозяйственных операций.

Арифметически проверка в литературе определяется как способ, применение которого позволяет произвести подсчет итоговых показателей. Этот способ включает такие приемы, как сложение, вычитание, умножение, деление. Арифметическая проверка позволяет обнаружить хищение материалов и денежных средств путем завышения итогов либо из занижение в горизонтальных и вертикальных графах платежных возможностей и др. документов, неправильного подсчета процентов и т.д.

Нормативная проверка – способ, позволяющий установить правильность операций, отраженных в документе. Эксперт-бухгалтер анализирует соответствие содержания документов, правилам, которые зафиксировано в нормативно-правовых актах. При нормативной проверке определяется нормативность применения в документах цен, расценок, процента накладных расходов, расхода материалов, соблюдение прочих нормативов. Позволяет выяснить факты передачи ценностей и др. материальной ответственности лицу без проведения инвентаризации, выдача аванса лицам, не отчитавшимся за использование ранее полученных под отчет сумм, нарушение сроков сдачи материальных отчетов и наличие в них недостоверных данных. Таким образом, эксперт-бухгалтер может установить среди документов незаконные по содержанию, но законные по форме.

Так в постановлении о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы по уголовному делу по обвинению бывших работников склада швейной фабрики следователем был поставлен вопрос: обоснована ли документально недостача материалов на складе швейной фабрики за период с 1 февраля до 15 июня 2005 г. в сумме 14 652 руб.

Бухгалтер-эксперт, исследовав материалы инвентаризации на 1 февраля и 15 июня 2005 г., данные бухгалтерского учета и документы за межинвентаризационный период, установил, что в находившейся в бухгалтерии описи на 15 июня 2005 г., на основании которой были определены результаты инвентаризации, имеется 10 случаев неоговоренных исправлений количества по отдельным вспомогательным (галантерейным) материалам и не учтенных в постраничных и в общих итогах натуральных показателей всех ценностей. Расхождение стоимости между исправленными и первоначальными количественными составляло 6105 руб.

При определении суммы недостачи в 14 652 руб. администрация предприятия исходила из первоначально записанных количеств, которые были указаны вновь назначенным заведующим складом как входящие остатки в книге складского учета. Изъятые и приобщенные к делу остальные экземпляры инвентаризационной описи имели такие же исправления. В сумму недостачи также входила стоимость недостающих основных материалов, по которым в описи не было исправлений, на сумму 8547 руб. Таким образом, недостача в 6105 руб. относилась только к вспомогательным материалам.

Бухгалтер-эксперт, исходя из этих данных, признал инвентаризационную опись склада по состоянию на 15 июня порочной, а установленную сумму недостачи в 14 652 руб. - необоснованной.

Наряду с этим он в заключении по этому вопросу указал, что если следствием будет установлено, что первоначально записанные в инвентаризационную опись количества материалов, находившихся на складе, соответствуют действительности, то недостача по складу на 15 июня будет выражаться в сумме 14 652 руб.; если же следствием будет установлено, что исправленные количества материалов являются достоверными, то в этом случае недостача составит 8547 руб. (14 652 руб. - 6105 руб.).

Сопоставление документов трактуют как способ, позволяющий осуществлять взаимный контроль двух или нескольких видов документов, связанных между собой единством операции. Например, расходные документы на отпуск могут быть сопоставлены с путевыми листами или транзитными документами, отражающими перевозку этих товаров, суммы денег, оприходованным по кассовым счетам с выписками банка и сведениями о движении товарно-материальных ценностей. Когда операция оформлена документом, вызывающими сомнения в своей правильности, эксперт имеет возможность исследовать ее по другим документам и в зависимости от результатов исследования решить вопрос о доброкачественности документа. Этот метод особенно эффективен в случаях необходимости отражения в бухгалтерском учете. Возможно сопоставление документов, отражающих однотипные операции, данные о предстоящих и выполненных работах; сопоставление исполнительных и распорядительных документов. Разновидность метода сопоставления документов является сопоставление данных аналитического учета с данными синтетического учета. Например, по оборотной ведомости по аналитическим счетам «Основные материалы» за материально ответственным лицом числится 90 тыс. рублей, а по систематическому счету эта сумма составляет 120 тыс. рублей. Такое расхождение недопустимо. Методы документальной проверки и сопоставление бухгалтерских документов при проведении исследований применяются комплексно и являются разновидностью научного метода познания - сравнения.

Встречную проверку документов принято определить как способ, с помощью которого осуществляется сопоставление отдельных экземпляров и того же документа, находящихся в различных организациях (накладная – у покупателя, второй экземпляр – у поставщика и т.д.), а так же документов, связанных между собой одной и той же операцией (накладная, путевой лист).

Такая трактовка встречной проверки слишком упрощенная и не позволяет полностью обнаружить нарушения. Встречная проверка должна охватывать при необходимости все документы, отражающие одну и ту же или взаимосвязанные операции, находящиеся в различных субъектах хозяйственного или в различных подразделениях одного предприятия.

По мнению Гаджиева Н. «под встречной проверкой следует понимать сопоставление данных первичных документов и учетных регистров проверяемого предприятия с одноименными или взаимосвязанными данными, относящихся к одним и тем же или взаимосвязанным операций в других субъектах хозяйствовавшего, а так же в различных подразделениях проверяемого предприятия» [4].

Используя метод встречной проверки (приложение А), можно выявлять злоупотребления, при которых двусторонние операции получают разное отражение у каждой из сторон (неоприходование полученных от поставщиков материальных ценностей, наличие бестоварных операций). Подобные злоупотребления скрываются путем исправления данных в отдельных экземплярах документов, неправильного отражения или

неотражения в документах в учетных регистрах операций, которые в действительности были совершены.

Хронологическая проверка применяется как самостоятельный прием исследования документов и как дополнительный – с целью последующей обработки материалов контрольным сличением и восстановления количественного учета.

Наиболее эффективным способом экспертного исследования, применяемого в основном по делам о хищениях является контрольное сличение. Сущность этого способа состоит в том, что по инвентаризации описи на начало периода берется остаток определенных продуктов, к тому прибавляется документированное поступление и исключается документированный расход. Некоторые авторы недостаточно раскрывают возможности этого способа и относятся к специальным, используемым лишь в конкретной отрасли (торговле) экономики. По моему мнению, этот прием вполне применим для контроля сохранности товарно-материальных ценностей в любой сфере экономики.

По данным контрольного сличения можно судить о наличии «излишних» неучтенных товарно-материальных ценностей, пересортице однородных товаров и т.д.

Экономические преступления в ряде случаев становятся совместным делом представителей разных хозяйственных организаций и могут охватывать несколько регионов, а одним из способов хищения – использование автоматизированной системы учета (в части расчетов).

Поэтому одним из методов – изучение системы механизированной обработки документов.

Совокупность рассмотренных приемов лежит в основе деятельности экспертов-бухгалтеров.

Т.о. Специфика судебно-бухгалтерская экспертиза проявляется, во-первых, в ее произвольно-правовой форме, обеспечивающей получение источника доказательств, во-вторых, в применении экспертных знаний с бухгалтерской в ходе исследования хозяйственных операций

2. Приемы частной методики судебно-бухгалтерской экспертизы

Приемы частной методики - это такие приемы, которые носят специфический характер и используются только в экспертной практике. К числу таких приемов принято относить использование черновых записей материально ответственных лиц (приложение Б). При проверке хозяйственных операций должны применяться приемы фактической проверки: контрольный обмер, исследования на месте, экспертная оценка и др.

Частные (конкретные) методики являются программой конкретных действий эксперта по проведению судебно-бухгалтерской экспертизы.

В настоящее время в частных методиках экспертного бухгалтерского исследования все чаще применяются разнообразные приемы системного информационного анализа счетных записей и их элементов с использованием структурного моделирования, расчетно-аналитических и

графоаналитических методов. Расчетно-аналитические методы применяются для выведения и анализа количественных (суммовых) значений учетных данных по отношению друг к другу, а графоаналитические построения — для получения моделей отражения документальных данных в счетах, по признакам которых можно судить о процессе образования (исчезновения) связи между учетными данными (записями), позволяющей выявить некоторые аналитические зависимости, объяснить происхождение и закономерные особенности негативного учетного явления (искажения, противоречия), его динамику и экономическую сущность.

Выбор и построение необходимых для бухгалтерского исследования моделей в каждом конкретном случае предполагает безупречное знание и использование методических принципов ведения бухгалтерского учета, а также умение видеть и оценивать те признаки счетных записей, по которым можно судить о характере искажения экономической информации. К таким признакам относятся:

отсутствие необходимых записей в карточках аналитического учета, в накопительных и оборотных ведомостях, в журналах-ордерах, в Главной книге или в контрольном журнале. Если суммы, записанные в оборотных ведомостях, превышают итоги по карточкам аналитического учета, это означает, что какая-то операция не получила отражения в аналитическом учете;

отсутствие аналитического учета по тем балансовым счетам, по которым его должны вести, что имеет место не только при неудовлетворительном ведении учета, когда для ускорения составления балансов и отчетов бухгалтерия ограничивается лишь записями в систематических отчетах, но и при желании скрыть в учете злоупотребления. Если балансы и отчеты не подтверждаются показателями аналитического учета, их нельзя признать реальными;

наличие кредитового сальдо по активным счетам и дебетового сальдо по пассивным счетам, что свидетельствует о неправильном отражении хозяйственных средств при их расходовании;

неосновательное свертывание сальдо активно-пассивных счетов, создающее возможность уничтожения в учете той или иной суммы;

открытие и ведение счетов, не предусмотренных счетным планом, нередко сопровождаемые нарушением их корреспонденции;

наличие записей, не обоснованных документами, что может быть связано с неправильным списанием сумм (например, остаток подотчетных сумм, не подтвержденный документами, списывается по карточке подотчетного лица за счет увеличения расходов по сбыту);

искажение операций в счетных записях, имеющее место обычно в тех случаях, когда бухгалтер пытается скрыть злоупотребление или незаконное списание денежных и других хозяйственных средств;

неправильные подсчеты итогов и переносов с одной стороны регистра на другую. Таким способом обычно скрывают операции, необоснованно отраженные в счетных регистрах;

несогласованность в записях одних и тех же операций в разных счетных регистрах. При внесении исправлений в счетных регистрах задним числом всегда появляются несоответствия между записями в карточках аналитического учета, в оборотных ведомостях и контрольном журнале;

неоговоренные исправления в счетных регистрах, наличие исправительных бухгалтерских проводок без документальных оснований и действительной необходимости. Например, расхищая наличные деньги путем списания их на подотчетных лиц, бухгалтер делает первоначально запись — Дебет счета «Подотчетные суммы», Кредит счета «Касса», а затем путем сторнирования уничтожает эту запись и относит похищенные суммы на счет «Эксплуатационные расходы»;

наличие одностороннего сторно. Этим способом красной записью в одном из счетных регистров сторнируют запись операции, при совершении которой допущено злоупотребление, и относят суммы на счетный регистр другого бухгалтерского счета, где она и скрывается.

Поскольку указанные признаки отображаются в бухгалтерских записях, то способы обнаружения искаженной экономической информации обуславливаются прежде всего объективно данной эксперту информацией — характером имеющихся расхождений в учетных данных («следами» преступления). Вместе с тем направление поиска искаженной информации, как и сомнительных бухгалтерских записей, а также способы дешифровки выявленных в них расхождений определяются процессом формирования счетных записей и учетных данных во всех их взаимосвязях и зависимостях и влиянии друг на друга.

Поскольку всякий учетный процесс обладает известной динамикой и направленностью, методика экспертного исследования строится так, чтобы результаты экспертизы отражали сохранность или нарушение также и этих параметров.

Конкретные приемы бухгалтерского исследования определяются исходя из общей динамической системы взаимосвязей изучаемых счетных записей и способов их формирования в бухгалтерском учете. Для обеспечения глубины экспертного исследования весь учетный процесс может быть мысленно «разрезан» на составляющие его части, включающие комплексы счетных записей, выделяемые в зависимости от заданной экспертной задачи, предопределяющей набор необходимых для ее решения информационных входов и выходов (моделей учетной информации).

Базируясь от начала до конца на моделировании, процесс судебно-бухгалтерского исследования неразрывно связан с использованием математических моделей, описывающих характеристики исследуемых объектов в форме числовых значений (например, в виде формул), формально-логических (блок-схемы) или графических (диаграммы) изображений, а также в виде таблиц, матриц и других моделей. Это обусловлено тем, что как обрабатываемая в учете система первичной информации, так и система упорядоченной и обобщенной им информации отражается с помощью своеобразного языка, основанного на применении

различных математических символов и моделей, — системы счетов, взаимосвязанных двойной записью. Каждый счет по структуре сложен и состоит из многих элементов, а потому принимается экспертом во внимание не только как соответствующий код (шифр) информации, но и как система, задающая логическую и содержательную стороны построенной в учете информационной модели и требующая системного анализа с использованием балансовых уравнений в связи с тем, что учетное поле модели счета делится на две части — дебетовую и кредитовую.

Поскольку бухгалтерский учет имеет двойственный характер, т.е. не только содержит информационные показатели (имеет информационную емкость), но и представляет собой систему для производства информации, а правдивость учета зависит не только от достоверности входящей информации (первичных документов), но и от применяемых методических приемов и организации бухгалтерского учета, то основной путь экспертного диагностического исследования идет от моделирования механизма формирования учетного процесса и способов искажения учетной информации к методам их анализа, базирующегося на сопоставлении имитационных моделей с эталонными учетными системами и операциями (моделями).

Иначе говоря, исследование криминального учета и способов искажения учетных данных осуществляется путем представления их в виде гипотетической структуры (модели), обновляемой и модифицируемой в процессе исследования до тех пор, пока из нее как из большей посылки не будут выведены все потенциальные источники доказательственной информации (негативные отклонения в учетном процессе, аномальные счетные записи, сомнительные учетные данные), проанализированные через призму свойств эталонной (теоретической) модели учетного процесса.

Идя от общей экспертной версии о способе (механизме) искажения учетных данных (счетных записей) через его признаки, эксперт изучает те свойства системы счетных записей, которые возникли под влиянием криминогенных факторов, и эталонные, т.е. должностные свойства, которые были бы присущи исследуемым объектам, если бы действия указанных факторов не было. В результате такого сравнительного анализа удастся проследить пересечения всех связей и взаимозависимостей, дающих возможность эксперту раскрыть полную картину возникновения искажений в учете и тем самым представить правосудию необходимые для дела доказательства.

Тема 3. Государственное регулирование судебно-экспертной деятельности в Республике Беларусь

1. Организация судебно-бухгалтерской экспертизы в Республике Беларусь и ее субъекты.

2. Требования к образованию и повышению квалификации бухгалтера-эксперта.

3. Порядок получения квалификационного аттестата бухгалтера-эксперта.

4. Лицензирование экспертной деятельности. Требования, предъявляемые к лицензиату.

В.1. Организация судебно-бухгалтерской экспертизы в Республике Беларусь и ее субъекты

Нормативное регулирование - Указ Президента Республики Беларусь от 14.09.2003 № 407 . О некоторых мерах по совершенствованию судебно-экспертной деятельности.

В целях совершенствования судебно-экспертной деятельности при Совете Безопасности Республики Беларусь образована **межведомственная комиссия по вопросам судебно-экспертной деятельности (далее - комиссия)**.

Функции комиссии:

координировать деятельность судебно-экспертных учреждений Республики Беларусь, осуществлять их научно-методическое и информационное обеспечение;

обеспечивать контроль за целевым и эффективным использованием государственными судебно-экспертными учреждениями и подразделениями выделяемых им бюджетных ассигнований, в том числе на приобретение необходимых материально-технических средств;

рассматривать иные организационные вопросы судебно-экспертной деятельности.

Решения комиссии, принятые в соответствии с ее полномочиями, в обязательном порядке рассматриваются государственными органами, судебно-экспертными учреждениями.

Государственные судебно-экспертные учреждения (осуществляют свою деятельность без получения соответствующих специальных разрешений (лицензий):

Государственное учреждение «Центр судебных экспертиз и криминалистики Министерства юстиции Республики Беларусь»,

Государственная служба медицинских судебных экспертиз,

Государственный экспертно-криминалистический центр Министерства внутренних дел, экспертно - криминалистические подразделения главного управления внутренних дел Минского горисполкома,

управлений внутренних дел облисполкомов, у

правления внутренних дел на транспорте,

управлений, отделов, отделений внутренних дел в городах, районах, районах в городах, на транспорте,

подчиненные Государственному таможенному комитету таможенные лаборатории, учреждение образования «Государственный институт

повышения квалификации и переподготовки кадров таможенных органов Республики Беларусь»,

государственное учреждение «80 центральная военная судебно-медицинская лаборатория» и другие государственные судебно-экспертные учреждения (подразделения), созданные в установленном законодательством порядке (далее - государственные судебно-экспертные учреждения),

Учреждения, осуществляющие экспертизы по видам:

1. В соответствии с п.п. 2.11 п. 2 Инструкции о порядке производства судебных экспертиз и специальных исследований в научно-исследовательском учреждении **«Научно - исследовательский институт проблем криминологии, криминалистики и судебных экспертиз Министерства юстиции Республики Беларусь»**, утвержденной постановлением Министерства юстиции Республики Беларусь от 31.07.2003 № 20 институт проводит бухгалтерско-экономическую экспертизу: исследование записей бухгалтерского учета; исследование показателей финансового состояния и финансово - экономической деятельности организации, индивидуального предпринимателя.

2. судебно-бухгалтерские и финансово-экономические экспертизы могут быть проведены в **Государственном экспертно-криминалистическом центре Министерства внутренних дел Республики Беларусь.**

3. Судебно-экспертная оценка стоимости различного рода оборудования и промышленных товаров может быть осуществлена **всеми отделениями Торгово-промышленной палаты Республики Беларусь** (кроме Витебского отделения), а также ООО «Центр оценки» и ИП Хацкевич И.К. (г.Минск).

4. Судебно-экспертная оценка транспорта может быть осуществлена Минским, Брестским, Гродненским и Витебским **отделениями ТПП** Республики Беларусь. Кроме того, судебно-экспертная оценка транспорта может быть осуществлена ОАО «АСиТ» и ООО «Автоэкспертцентр» (Минск).

5. Судебно-строительная экспертиза может быть проведена в ООО «Центр оценки».

Все указанные организации и ИП имеют соответствующие лицензии министерства юстиции Республики Беларусь.

Полный список лиц, получивших лицензию опубликован в журналах «Право Беларуси» и «Юстиция Беларуси».

В.2. Требования к образованию и повышению квалификации бухгалтера-эксперта.

Претенденты на получение свидетельства о присвоении квалификации судебного эксперта должны отвечать следующим **требованиям:**

иметь гражданство Республики Беларусь, разрешение на постоянное проживание на территории Республики Беларусь (для гражданина Российской Федерации);

иметь высшее образование;

иметь стаж работы не менее одного года по специальности после окончания высшего учебного заведения по профильной специальности;

пройти обучающий семинар в порядке, установленном законодательством.

В свидетельстве о присвоении квалификации судебного эксперта указывается вид (подвид) экспертизы в соответствии с перечнем видов (подвидов) судебных экспертиз, установленным постановлением Министерства юстиции Республики Беларусь от 3 сентября 2009 г. № 64 «О прохождении обучающих семинаров лицами, намеревающимися осуществлять судебно-экспертную деятельность» (Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2009 г., № 227, 8/21430).

Не может быть претендентом на получение свидетельства о присвоении квалификации судебного эксперта лицо:

признанное в установленном порядке недееспособным или ограниченно дееспособным;

ранее совершившее умышленное преступление, судимость за которое не снята и не погашена;

в течение трех лет до обращения за получением свидетельства о присвоении квалификации судебного эксперта уволенное из правоохранительных, судебных и других органов за виновные действия;

в отношении которого в течение одного года до обращения за получением свидетельства о присвоении квалификации судебного эксперта было принято решение об аннулировании свидетельства.

Обучающие семинары проводятся Государственным учреждением «Центр судебных экспертиз и криминалистики Министерства юстиции Республики Беларусь» (далее – Центр судебных экспертиз);

Обучающий семинар включает:

определение соответствия специальности высшего образования претендента истребуемому им виду (подвиду) экспертизы и уровня подготовки претендента в форме собеседования по вопросам производства судебной экспертизы;

составление индивидуального плана обучающего семинара с определением тем двух рефератов по вопросам основ производства судебных экспертиз и специальным вопросам производства судебных экспертиз;

проведение для претендентов установочных лекций;

рецензирование рефератов претендентов;

защиту претендентами рефератов;

проведение консультаций по изучаемым темам;

выполнение претендентами контрольных заданий по решению типовых экспертных задач;

подготовку отзыва о прохождении обучающего семинара.

В.3.Порядок получения квалификационного аттестата бухгалтера-эксперта.

Нормативное регулирование - Постановление Министерства юстиции Республики Беларусь от 06.01.2009 № 1. О некоторых вопросах лицензирования деятельности по оказанию юридических услуг устанавливает порядок и основания выдачи свидетельств об аттестации юриста, о присвоении квалификации судебного эксперта

Свидетельства выдаются Министерством юстиции Республики Беларусь гражданину Республики Беларусь, гражданину Российской Федерации, получившему разрешение на постоянное проживание на территории Республики Беларусь, намеревающемуся осуществлять юридические услуги, судебно-экспертную деятельность или риэлтерские услуги, составляющие лицензируемый вид деятельности (далее – претендент), как самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя (за исключением составляющей – риэлтерские услуги) или, работая по найму, в порядке, установленном законодательством, отвечающему требованиям настоящей Инструкции и сдавшему аттестационный (квалификационный) экзамен в Министерстве юстиции Республики Беларусь.

Для получения свидетельства претендент представляет в Министерство юстиции Республики Беларусь:

заявление о выдаче свидетельства с указанием фамилии, собственного имени, отчества, гражданства, данных паспорта гражданина Республики Беларусь, вида на жительство в Республике Беларусь (для граждан Российской Федерации) (серия и номер, дата выдачи, наименование государственного органа, выдавшего паспорт, вид на жительство) (далее – паспортные данные), контактного телефона, сведений о последнем месте работы, наличии судимости, ограничений для получения свидетельства согласно приложению 1;

копию диплома (его дубликата) о высшем юридическом образовании (для получения свидетельства об аттестации юриста), диплома (его дубликата) о высшем образовании по профильной специальности (для получения свидетельства о присвоении квалификации судебного эксперта), диплома (его дубликата) о высшем, как правило, юридическом, экономическом образовании или высшем образовании по строительной специальности (для получения свидетельства об аттестации риэлтера), заверенную по последнему месту работы в установленном законодательством порядке. В случае отсутствия у претендента места работы он представляет нотариально засвидетельствованную копию диплома (его дубликата) либо его копию с предъявлением оригинала (его дубликата);

копию трудовой книжки (ее дубликата), заверенную по последнему месту работы в установленном законодательством порядке. В случае отсутствия у претендента места работы он представляет нотариально засвидетельствованную копию трудовой книжки (ее дубликата) либо ее копию с предъявлением оригинала (ее дубликата);

сертификат о прохождении обучающего семинара для получения свидетельства о присвоении квалификации судебного эксперта;

фотографию размером 3 x 4 см;

копию свидетельства об аттестации оценщика, заверенную по последнему месту работы в установленном законодательством порядке, для получения свидетельства о присвоении квалификации судебного эксперта с указанием вида судебной экспертизы «Судебная экспертиза по вопросам оценки стоимости объектов гражданских прав». В случае отсутствия у претендента места работы он представляет нотариально засвидетельствованную копию свидетельства об аттестации оценщика либо его копию с предъявлением оригинала (его дубликата);

иные материалы по желанию претендента, подтверждающие наличие образования и стажа работы по специальности.

В случае указания в заявлении о выдаче свидетельства не всех сведений, перечисленных в части первой настоящего пункта, представления не всех документов либо не оформленных в установленном настоящей Инструкцией порядке Министерство юстиции Республики Беларусь возвращает представленные документы претенденту для надлежащего оформления.

Министерством юстиции Республики Беларусь для проведения экзаменов и рассмотрения иных вопросов о присвоении квалификации судебного эксперта образуются **Комиссия по вопросам осуществления судебно-экспертной деятельности**. Министерство юстиции Республики Беларусь выдает свидетельства на основании решений комиссий.

В выдаче (продлении срока действия) свидетельства отказывается в случаях:

несоответствия представленных документов требованиям настоящей Инструкции;

несоответствия претендента требованиям настоящей Инструкции;

если пропущен срок подачи заявления о продлении срока действия свидетельства без уважительной причины;

если претендент не сдал экзамен.

Претендентом, дважды в течение года не сдавшим экзамен, заявление о выдаче свидетельства может быть подано не ранее одного года со дня принятия последнего решения об отказе в его выдаче.

Экзаменационные тесты и варианты правильных ответов разрабатываются комиссией на основе программы подготовки к экзамену.

Претенденты получают экзаменационные тесты. По истечении времени, отведенного на проведение тестирования, претенденты обязаны сдать экзаменационные тесты, подписав их. Претенденты, нарушившие эти требования, считаются не сдавшими экзамен.

При проведении тестирования до его завершения претендент вправе вносить правки в свои ответы, каждую из которых удостоверяет своей подписью в колонке «Ответ».

Количество правильных ответов, являющееся основанием для признания результатов тестирования положительными, должно составлять не менее **80 процентов** от количества вопросов, содержащихся в экзаменационных тестах. Правильным считается ответ, при котором из предложенных

вариантов ответа выбраны все верные и не выбрано ни одного неверного варианта ответа.

По результатам экзамена комиссия принимает **решение** о выдаче либо отказе в выдаче свидетельства.

Решение комиссии оформляется **заключением**, которое подписывается всеми членами комиссии, присутствующими на заседании.

К заключению прилагается экзаменационный тест, подписанный претендентом, который хранится в течение одного месяца со дня вынесения решения о выдаче либо отказе в выдаче свидетельства.

33. Претендент имеет право знакомиться с решением комиссии по своему делу. Решения комиссии могут быть обжалованы претендентами в суде в порядке, установленном законодательством.

При проведении экзаменов претендентам запрещается пользоваться нормативными правовыми актами, справочной и специальной литературой, средствами связи, вести переговоры с другими претендентами. Претенденты, нарушившие эти требования, удаляются из зала заседания комиссии и считаются не сдавшими экзамены.

Посторонним лицам и наблюдателям присутствовать на экзаменах не разрешается.

Свидетельство выдается сроком на 5 лет неоднократно и действует на всей территории Республики Беларусь. Срок действия свидетельства по его окончании может быть продлен на 5 лет неоднократно.

Свидетельство подписывается председателем комиссии и заверяется гербовой печатью Министерства юстиции Республики Беларусь.

Свидетельство аннулируется на основании решения комиссии, если:

свидетельство выдано на основании недостоверных сведений, представленных претендентом на получение свидетельства;

установлена вина обладателя свидетельства в аннулировании лицензии на осуществление деятельности по оказанию юридических услуг;

в течение 12 месяцев подряд обладателю свидетельства вынесено 3 и более предупреждения за нарушение правил осуществления лицензируемого вида деятельности, а также иных требований и условий, установленных нормативными правовыми актами, регулирующими лицензируемую деятельность;

Министерством юстиции Республики Беларусь либо иным контролирующим органом установлено грубое нарушение обладателем свидетельства законодательства Республики Беларусь при оказании им юридических услуг.

Грубыми нарушениями законодательства Республики Беларусь при осуществлении обладателем свидетельства деятельности по оказанию юридических услуг являются:

оказание услуг в период приостановления действия лицензии, на основании которой осуществляется деятельность обладателя свидетельства;

оказание услуг не от имени обладателя лицензии, на основании которой осуществляется деятельность обладателя свидетельства;

передача права оказания услуг, которые вправе осуществлять только обладатель свидетельства, лицу, не имеющему соответствующего свидетельства;

повторное в течение 12 месяцев подряд нарушение обладателем свидетельства правил профессиональной этики лиц, осуществляющих лицензируемую деятельность;

совершение умышленного преступления.

При прекращении действия свидетельства обладатель свидетельства в 10-дневный срок должен возвратить свидетельство в Министерство юстиции Республики Беларусь.

ПРОГРАММА ПОДГОТОВКИ К КВАЛИФИКАЦИОННОМУ ЭКЗАМЕНУ ДЛЯ ПОЛУЧЕНИЯ СВИДЕТЕЛЬСТВА О ПРИСВОЕНИИ КВАЛИФИКАЦИИ СУДЕБНОГО ЭКСПЕРТА С ЦЕЛЬЮ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ СУДЕБНО-ЭКСПЕРТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО БУХГАЛТЕРСКО-ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЕ

Перечень вопросов по специальности 14.1. "Исследование записей бухгалтерского учета"

1. Правовые и организационные основы судебной экспертизы.

1.1. Закономерности возникновения и развития судебных экспертиз. Их современная классификация.

1.2. Понятие объекта судебной экспертизы. Классификация объектов: общий, родовый (предметный), специальный.

1.3. Судебная экспертиза как средство доказывания. Роль судебной экспертизы в установлении фактических обстоятельств, причин и условий, способствующих совершению правонарушений.

1.4. Экспертные задачи. Понятие, классификация.

1.5. Правовые основания и порядок назначения судебной экспертизы в уголовном, гражданском процессе, при разрешении хозяйственных (экономических) споров.

1.6. Права участников процесса при назначении и проведении экспертизы.

1.7. Права и обязанности эксперта (специалиста).

1.8. Понятие, особенности назначения и организация производства: первичных, дополнительных, повторных, комиссионных, комплексных экспертиз в уголовном, гражданском и административном судопроизводстве.

1.9. Заключение эксперта. Стадии экспертного исследования. Классификация и формы выводов.

1.10. Оценка заключения органом, назначившим экспертизу.

1.11. Производство экспертизы в суде по уголовным и гражданским делам, при разрешении хозяйственных споров.

1.12. Система судебно-экспертных учреждений в Республике Беларусь.

2. Понятие судебно-бухгалтерской экспертизы, предмет и объекты судебно-бухгалтерской экспертизы.

3. Методы судебно-бухгалтерской экспертизы.
4. Задачи, решаемые судебно-бухгалтерской экспертизой.
5. Правовые основы судебно-бухгалтерской экспертизы.
6. Организация судебно-бухгалтерской экспертизы в Республике Беларусь. Вопросы, разрешаемые экспертом-бухгалтером. Требования, предъявляемые к вопросам, формулируемым перед экспертом-бухгалтером. Права и обязанности эксперта-бухгалтера.
7. Заключение эксперта-бухгалтера. Сообщение о невозможности дачи заключения.
8. Понятие бухгалтерской службы и ее организационные формы, статус главного бухгалтера, правовая основа их деятельности.
9. Формы и виды записей бухгалтерского учета.
10. Требования к хранению документов.
11. Различия между документальной ревизией, аудитом и судебно - бухгалтерской экспертизой.
12. Правовые основы проведения ревизий и осуществления аудиторской деятельности.
13. Организация ревизий в Республике Беларусь. Виды ревизий. Сущность ревизий, проводимых по требованию правоохранительных органов.
14. Государственный, ведомственный и внутренний контроль в Республике Беларусь. Организация, органы, виды.
15. Способы и приемы документальной проверки достоверности хозяйственных операций.
16. Понятие и виды учетных документов и использование их в деятельности контрольных и правоохранительных органов. Документ как объект криминалистического и судебно-бухгалтерского исследования. Юридическая сила учетных документов.
17. Истребование, изъятие и выемка документов.
18. Документирование и регистрация хозяйственных операций, формы ведения бухгалтерского учета. Учетные регистры и их назначение.
19. Реквизиты документов.
20. Исправления в документах.
21. План счетов бухгалтерского учета, его роль и структура.
22. Организация бухгалтерского учета и соблюдение учетной политики.
23. Исследование отдельного документа, в том числе на примере документа (документов) конкретного вида: по форме (полнота и правильность оформления документов, заполнения реквизитов) по содержанию (законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей).
24. Бестоварные документы и использование их ревизором и экспертом-бухгалтером. Метод восстановления количественно-суммового учета и его использование при производстве экспертизы.

25. Встречная проверка, метод взаимного контроля и их использование при производстве экспертиз.

26. Проверка полноты и качества проведенных инвентаризаций товарно-материальных ценностей и отражения их результатов в учете.

27. Проверка состояния складского хозяйства и обеспечение сохранности материальных ресурсов.

28. Исследование операций с денежными средствами в кассах и на счетах в банках.

29. Методика проведения и оформление результатов инвентаризации наличных денежных средств в кассе.

30. Порядок учета лизинговых операций. Виды лизинга, используемого в организациях Республики Беларусь.

31. Основные средства, документальное оформление движения, оценка (переоценка), амортизация, ремонт, модернизация и реконструкция основных средств. Особенности учета аренды, в том числе лизинга.

32. Учет основных средств и нематериальных активов.

33. Полнота и правильность начисления амортизации основных средств.

34. Порядок проведения переоценки основных средств.

35. Порядок формирования себестоимости продукции (работ, услуг), правильность включения расходов в состав производственных затрат.

36. Классификация затрат на производство (издержек обращения). Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). Нормируемые и ненормируемые затраты, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг).

37. Особенности учета реализации продукции (товаров, работ, услуг) на условиях комиссии.

38. Учет финансовых результатов от реализации продукции (работ, услуг).

39. Учет расчетных операций с покупателями и заказчиками.

40. Учет расчетных операций с поставщиками и подрядчиками.

41. Особенности учета производственных запасов, материальных ценностей, материалов заказчика (давальческих материалов), топлива, запасных частей, товаров и тары. Их оценка и переоценка. Учет товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение.

42. Исследование операционных и внереализационных операций (доходов и расходов).

43. Особенности учета расчетов по договору простого товарищества (совместной деятельности): организация, учет, расчеты с бюджетом и между участниками совместной деятельности.

44. Требования к постановке, ведению налогового учета и его различие с бухгалтерским учетом.

45.1. Подоходный налог: плательщики налога, объекты налогообложения, методика исчисления налогооблагаемой базы, льготы, ставки, порядок исчисления и сроки уплаты.

45.2. Налогообложение доходов иностранных граждан и лиц без гражданства, постоянно и временно находящихся на территории Республики Беларусь: определение облагаемого дохода, ставки налога, порядок его исчисления и уплаты.

45.3. Обложение подоходным налогом других доходов и доходов, полученных в виде дивидендов по акциям, от распределения прибыли юридического лица и сумм авторских вознаграждений: объект налогообложения, ставки, порядок исчисления и уплаты налога, декларирование доходов.

45.4. Налог на доходы и прибыль: плательщики налога, объекты налогообложения, методика исчисления налогооблагаемой базы, льготы, ставки, порядок исчисления и сроки уплаты. Особенности исчисления и уплаты налога зарубежными, совместными и иностранными организациями, иностранными юридическими лицами, осуществляющими и не осуществляющими предпринимательскую деятельность в Республике Беларусь через постоянное представительство.

45.5. Налог на недвижимость, налог на приобретение автотранспортных средств, земельный налог: функции, плательщики налога, объекты обложения.

45.6. Налог на добавленную стоимость: функция, плательщики налога, объекты налогообложения, ставки налога.

45.7. Акцизы, экологический налог. Плательщики, объекты обложения.

45.8. Чрезвычайный налог и обязательные отчисления в государственный фонд содействия занятости (единый платеж). Сбор в республиканский фонд поддержки производителей сельскохозяйственной продукции, продовольствия и аграрной науки, налог с пользователей автомобильных дорог в дорожные фонды (единый платеж). Плательщики, объекты обложения.

45.9. Упрощенная система налогообложения, единый налог, налогообложение в свободных экономических зонах.

45.10. Порядок исчисления и уплаты отчислений в фонд социальной защиты населения: плательщики, объекты обложения, ставки.

45.11. Отчисления в инновационные и иные внебюджетные фонды, местные налоги и сборы: виды, объекты обложения.

46. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности. Промежуточная, годовая, сводная и консолидированная бухгалтерская (финансовая) отчетность. Порядок представления, признания достоверности и утверждения отчетности.

Перечень вопросов по специальности

14.2. "Исследование показателей финансового состояния

И финансово-экономической деятельности субъектов предпринимательской деятельности"

1. Понятие бухгалтерско-экономической экспертизы.

2. Виды субъектов предпринимательской деятельности, представительства и филиалы: понятие и правовое положение. Реорганизация юридического лица: понятие и формы. Ликвидация юридического лица: понятие, способы, основания, порядок.

3. Экспертное исследование показателей финансового состояния и финансово-экономической деятельности субъектов предпринимательской деятельности.

4. Экспертное исследование финансового состояния и платежеспособности субъектов предпринимательской деятельности. Выявление неплатежеспособных организаций, а также установление причин и условий, способствовавших возникновению неплатежеспособности.

5. Экспертное исследование отчетности при определении наличия (отсутствия) признаков преднамеренного банкротства. Источники информации и порядок экспертного определения наличия (отсутствия) признаков ложного банкротства.

6. Исследование признаков и способов искажения данных о финансовых показателях, характеризующих платежеспособность и кредитоспособность субъекта хозяйствования.

7. Чистые активы и их определение при производстве финансово-экономической экспертизы.

8. Определение влияния на финансовое состояние субъекта хозяйствования заключения и исполнения обязательств по конкретному договору (контракту). Определение признаков срыва возмещения убытков кредиторам в производстве по делу о банкротстве должника.

9. Трудовые договоры: понятие, содержание и стороны договора, порядок заключения, срок действия, порядок изменения и расторжения. Контракты в трудовых отношениях. Понятие заработной платы. Формы и системы оплаты труда. Гарантии и компенсации при служебных командировках.

10. Исследование операций по труду и заработной плате.

11. Экспертное исследование необоснованного расходования денежных средств на выплату заработной платы (премий, надбавок, доплат) при проведении финансово-экономической экспертизы.

12. Исследование показателей, характеризующих формирование размера (величины) оплаты труда с целью установления отклонений от действующих норм.

13. Состав и расчет удержаний из заработной платы, документальное оформление и порядок расчетов, в том числе по договорам гражданско-правового характера. Состав расходов на оплату труда, включаемых и не включаемых в фонд заработной платы.

14. Понятие обязательства и стороны обязательства. Перемена лиц (сторон) в обязательстве. Основания прекращения обязательств. Обеспечение исполнения обязательств. Ответственность за нарушение обязательств.

15. Гражданские договоры: понятие, виды, форма договора, порядок заключения, порядок изменения и расторжения, примерные и существенные условия договора, его цели.

16. Правовые основы ценообразования. Понятие цен (свободной, регулируемой, фиксированной, отпускной, преysкурантной, оптовой, розничной). Регистрация цен и тарифов. Порядок изменения цен и тарифов.

17. Исследование расчета долевого участия учредителей (участников, акционеров) в имуществе и распределяемой прибыли субъектов предпринимательской деятельности.

18. Порядок формирования и учет изменений уставного фонда (вкладов в простое товарищество), особенности его формирования в организациях с иностранными инвестициями.

19. Понятие кредитов и займов, их отличительные особенности.

20. Законодательное регулирование вексельного регулирования в Республике Беларусь.

21. Организация, проведение и оформление процедур закупок на тендерной основе: открытой, ограниченной и упрощенной процедуре тендера, процедура переговоров.

22. Основные нормативные правовые акты, регулирующие порядок закупок на тендерной основе.

23. Законодательное регулирование лизинговых отношений и порядка определения цены договора лизинга.

24. Порядок определения размера арендной платы за сдаваемые в аренду здания, сооружения и нежилые помещения, находящиеся в республиканской собственности.

25. Порядок предоставления в безвозмездное пользование недвижимого имущества, находящегося в государственной собственности.

Для продления срока действия свидетельства обладатель свидетельства обязан не позднее чем за один месяц и не ранее чем за два месяца до истечения этого срока подать в Министерство юстиции Республики Беларусь заявление о продлении срока действия свидетельства согласно приложению 3, копию трудовой книжки (ее дубликата), заверенную руководителем юридического лица или индивидуальным предпринимателем, и копию свидетельства о повышении квалификации в случае его прохождения.

В.4. Лицензирование экспертной деятельности. Требования, предъявляемые к лицензиату.

Нормативное регулирование - Положение о лицензировании деятельности по оказанию юридических услуг, утвержденного постановлением Совета Министров РБ от 20.10.2003 № 1363

Организациям, не являющимся государственными судебными экспертными учреждениями, а также индивидуальным предпринимателям специальные разрешения (лицензии) на осуществление деятельности по оказанию

юридических услуг с указанием услуги, составляющей лицензируемый вид деятельности, - судебно-экспертной деятельности **выдаются Министерством юстиции.**

Возмездное оказание услуг судам (судьям), органам дознания, следователям, прокурорам, иным участникам уголовного, гражданского, хозяйственного, административного процесса в установлении фактических обстоятельств дела, подлежащих доказыванию по уголовным, гражданским делам, делам, рассматриваемым в хозяйственном суде, делам об административных правонарушениях, посредством разрешения вопросов, требующих специальных знаний в области науки, техники или ремесла и иных сферах деятельности, **является судебно-экспертной деятельностью, подлежащей лицензированию.**

Лицензиат – организация, не являющаяся государственным судебно-экспертным учреждением, и индивидуальный предприниматель, имеющие специальное разрешение (лицензию) с указанием составляющей лицензируемый вид деятельности услуги – судебно-экспертная деятельность;

лицензиат, являющийся организацией, – организация, не являющаяся государственным судебно-экспертным учреждением, имеющая специальное разрешение (лицензию) на осуществление деятельности по оказанию юридических услуг с указанием составляющей лицензируемый вид деятельности услуги – судебно-экспертная деятельность;

руководитель лицензиата – должностное лицо, осуществляющее руководство лицензиатом, являющимся организацией, назначенное соответствующим приказом;

лицензиат, являющийся индивидуальным предпринимателем, – индивидуальный предприниматель, имеющий специальное разрешение (лицензию) на осуществление деятельности по оказанию юридических услуг с указанием составляющей лицензируемый вид деятельности услуги – судебно-экспертная деятельность;

судебный эксперт – лицо, обладающее специальными познаниями в области науки, искусства, техники, ремесла и иных сферах деятельности, необходимыми для дачи заключения, наделенное в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, полномочиями на проведение экспертизы и назначенное в порядке, установленном процессуальным законодательством Республики Беларусь;

Проведение экспертизы осуществляется работником лицензиата или индивидуальным предпринимателем, обладающим:

1. свидетельством о присвоении квалификации судебного эксперта, в соответствии с профессиональной квалификацией в определенной сфере деятельности,
2. дипломом о высшем образовании
3. стажем работы по специальности

Требования для юридического лица:

- наличие в штате не менее 2 работников, имеющих свидетельство о присвоении квалификации судебного эксперта по одному виду (подвиду)

судебной экспертизы;

Требования для индивидуального предпринимателя:

- наличие гражданства Республики Беларусь и свидетельства о присвоении квалификации судебного эксперта

Не имеют права на получение лицензии на осуществление судебно-экспертной деятельности, если:

- руководитель или работник юридического лица, имеющий свидетельство о присвоении квалификации судебного эксперта, в установленном порядке признан недееспособным или ограниченно дееспособным;

- руководитель или работник юридического лица, имеющий свидетельство о присвоении квалификации судебного эксперта, ранее совершил умышленное преступление и судимость не снята и не погашена;

- руководитель или работник юридического лица, имеющий свидетельство о присвоении квалификации судебного эксперта, в течение 3 лет до дня обращения за получением лицензии был уволен из правоохранительных, судебных и других государственных органов за виновные действия;

- в отношении руководителя юридического лица в течение 1 года до дня обращения за получением лицензии было принято решение об аннулировании свидетельства о присвоении квалификации судебного эксперта;

Тема 4. Организация судебно-бухгалтерской экспертизы

1. Основания для назначения экспертизы в правоохранительной деятельности

2. Характеристика документов, оформляющих назначение экспертизы, их содержание.

3. Планирование и организация работы эксперта-бухгалтера.

4. Процессуальные права, обязанности и ответственность эксперта-бухгалтера.

5. Пределы компетенции эксперта-бухгалтера при использовании показаний свидетелей, обвиняемых, а также других материалов гражданского или уголовного дела.

В.1. Основания для назначения экспертизы в правоохранительной деятельности

Основанием для проведения экспертизы является постановление (определение) суда, постановление прокурора, следователя, дознавателя, должностного лица органа, ведущего административный процесс (далее – орган (лицо), назначивший экспертизу), вынесенное в ходе производства по делу (далее – постановление).

Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается на стадии предварительного расследования дел, а также при рассмотрении их в суде.

Чаще всего она назначается при расследовании уголовных дел, а также по арбитражным делам. Вопрос о назначении экспертизы решается следователем в каждом отдельном случае в зависимости от обстоятельств дела.

Экономическая экспертиза, как правило, назначается после проведения проверок финансово-хозяйственной деятельности субъектов предпринимательской деятельности и приобщения их материалов к делу.

Необходимость в проведении экономической экспертизы может возникнуть в случаях:

противоречия результатов проведенных проверок иным материалам дела; обоснованного сомнения в правильности расчета суммы причиненного вреда, в том числе из-за применения не соответствующей законодательству методики, непринятия к рассмотрению отдельных оправдательных документов, предъявленных материально ответственными и другими лицами, и так далее;

наличия противоречий в выводах нескольких проведенных проверок; наличия в материалах дела заключений экспертов других специальностей, которые вызывают необходимость сопоставить их с материалами проверки.

При назначении экономической экспертизы должны учитываться следующие факторы:

подлежащие выяснению обстоятельства в производственно-экономической и финансовой сферах субъектов предпринимательской деятельности действительно являются существенными для дела и без их выяснения его невозможно правильно разрешить;

используя общеизвестные экономические знания, лицо (орган), назначившее экспертизу, не может сделать определенные выводы по делу;

применение специальных знаний эксперта в области бухгалтерского учета, анализа и контроля финансово-хозяйственной деятельности не может быть заменено проведением иных следственных действий;

отсутствует обязанность разрешения экспертом правовых вопросов; поставленные вопросы могут быть разрешены только экспертом, наделенным процессуальными правами и обязанностями.

Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается, как правило, в следующих случаях:

- когда результаты проведенной ревизии противоречат материалам расследуемого дела;

- если ревизором не приняты для отображения в учете и снижения выявленной недостачи ценностей в подотчете у материально-ответственного лица документы (акты на порчу товаров, расписки на отпуск товаров в долг и т.д.);

- когда есть обоснованное ходатайство обвиняемого о назначении экспертизы;

- в случаях наличия противоречия в выводах первичной и повторной ревизии;

- при использовании ревизором для определения материального ущерба сомнительной методики;
- если такая необходимость вызвана выводами другого вида экспертизы.

Решение вопроса о назначении бухгалтерской экспертизы зависит от конкретных обстоятельств дела, от оценки их в совокупности.

Таким образом, **назначение судебно-бухгалтерской экспертизы** в правоохранительной деятельности является процессуальным действием, которое обеспечивает соблюдение прав обвиняемого в установлении истины при рассмотрении дела.

Судебно-бухгалтерская экспертиза может назначаться **только по возбужденному уголовному делу.**

До назначения экспертизы должны быть собраны все необходимые для исследования материалы, которые представляются на экспертизу систематизированными и сгруппированными по назначению в хронологическом порядке, а материалы дела – пронумерованными и подшитыми

Если возникла необходимость в использовании специальных знаний для установления обстоятельств, которые являются основанием для возбуждения уголовного дела, следователь может по письменному запросу получить от компетентного учреждения или компетентного лица **письменную консультацию** по вопросам, которые касаются расследуемого дела.

Перед решением вопроса о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы следователь тщательно изучает имеющиеся в деле материалы, и прежде всего материалы ревизии, и на основе анализа решает вопрос о необходимости допроса обвиняемого (подозреваемого), свидетелей, особенно из числа счетных работников по поводу операций, подлежащих исследованию экспертом-бухгалтером. Он изучает и систему учета и отчетности в организации, в которой имело место хищение, истребует дополнительные документы и т. д. Если ревизия не осуществлялась, целесообразно обсудить вопрос о необходимости ее проведения. Если бухгалтерский учет запущен или отмечается отсталость в учете, следует обязать руководителя организации привести в порядок учет.

Прейдя к выводу о том, что по делу необходимо назначить бухгалтерскую экспертизу, следователь приступает к формулированию вопросов, которые следует поставить перед экспертом-бухгалтером.

При формулировании вопросов следователю необходимо учитывать изложенное ранее о характере и содержании вопросов, которые может разрешить только эксперт-бухгалтер, а также некоторые общие положения о последовательности вопросов и т. п.

При формулировании вопросов, которые выносятся на разрешение экономической экспертизы, следует учитывать, что они должны:

не выходить за пределы компетенции эксперта, то есть для их разрешения необходимы специальные знания в бухгалтерском учете, анализе и контроле

финансово-хозяйственной деятельности, организации учетной работы и иных сферах, связанных с финансово-хозяйственной деятельностью;

быть конкретными и касаться только тех сторон дела, в которых лицо (орган), назначившее экспертизу, испытывает необходимость в помощи эксперта;

излагаться четко и ясно в редакции, исключая различное их толкование;

задаваться в последовательно-логическом порядке;

не носить справочный характер, а вызывать необходимость проведения экспертного исследования.

Общие требования, которым должны удовлетворять вопросы, можно сформулировать так:

- они являются существенными для данного уголовного дела, вытекают из его материалов и без выяснения их дело не может быть правильно разрешено;

- относятся к бухгалтерскому учету и для разрешения их необходимы специальные познания в этой области;

- следователь (суд), используя общеизвестные сведения из области бухгалтерского учета, по данному делу не может сам разрешить их;

- они могут быть разрешены только путем заключения эксперта-бухгалтера;

- могут быть разрешены на основании материалов дела, предъявленных эксперту-бухгалтеру;

- не обязывают эксперта-бухгалтера разрешать юридические вопросы дела;

- не трафаретны для различных дел; их особенности, индивидуальность определяются конкретными материалами дела;

- конкретны, что обязывает эксперта-бухгалтера давать конкретное заключение;

- излагаются вопросы четко и ясно в редакции, исключая различное их толкование;

- они задаются следователем в последовательно-логическом порядке, дающем эксперту-бухгалтеру возможность излагать заключение по ним в логически связной форме;

- необходимо четко формулировать вопросы, избегать необоснованных обобщений (например: “какие нарушения нормативно-правовых актов допущены в бухгалтерском учете?”);

- содержание вопросов должно вызвать необходимость экспертного исследования, а не носить справочный характер (Какими документами оформляется выдача денег из кассы? Кто должен следить за своевременностью предоставления отпусков материально-ответственным лицам?).

В.2. Характеристика документов, оформляющих назначение экспертизы, их содержание.

В соответствии с Инструкций о порядке производства судебных

экспертиз и специальных исследований в научно-исследовательском учреждении "Научно-исследовательский институт проблем криминологии, криминалистики и судебной экспертизы Министерства юстиции Республики Беларусь".

На экспертизу должны быть представлены:

1. мотивированное постановление (определение) или решение о назначении экспертизы;
2. предметы и документы, являющиеся объектами экспертного исследования.

В необходимых случаях представляются предметы и документы, являющиеся образцами для сравнительного исследования, а также документы, содержащие сведения, относящиеся к предмету экспертизы (протоколы осмотров, допросов и других следственных действий, справки, выписки, фотографии и т.п.). Предметы направляются на экспертизу в опечатанной упаковке, снабженной пояснительной надписью (перечень содержащихся предметов, место их изъятия и т.п.) и удостоверенной подписью.

Следователь, который пришел к выводу о необходимости проведения экспертизы составляет об этом **постановление**, в котором указывает основания для назначения экспертизы, фамилию эксперта или название экспертного учреждения, которое само избирает эксперта, ставит вопрос на решение экспертизы и прилагает материалы для экспертного исследования (акты ревизии, первичные учетные документы, ведомости инвентаризации и т.д.).

О назначении экспертизы может быть издано лишь постановление следователя, которое не заменяется другим распорядительным документом.

В постановлении о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы следователь должен четко обосновать, какие материалы дела предоставляются в распоряжение эксперта.

Важную роль в расследовании имеет время назначения бухгалтерской экспертизы. Назначение экспертизы в ходе предварительного следствия законом не предусмотрено, поэтому время ее проведения определяет следователь, исходя из конкретных обстоятельств дела. На практике следователь придерживается правила: так как экспертиза в основном проводится после ревизии, то она назначается сразу же после нее.

Юридическая практика предусматривает участие обвиняемого в назначении экспертизы. Обвиняемый, ознакомившись с постановлением, может возбудить ходатайство о внесении дополнительных вопросов на решение экспертизы.

Содержание постановления:

В постановлении должна быть вступительная, содержательная и резолютивная части.

Во вступительной части указываются дата и место составления постановления, должность, задание и фамилия следователя, который вынес

постановление, наименование уголовного дела, по которому назначена экспертиза.

В содержательной части постановления излагаются суть дела и обстоятельства, которые обусловили необходимость проведения экспертизы. Излагаются обстоятельства, которые касаются объекта исследования и могут иметь значение для заключения экспертизы (отображение объекта в бухгалтерском учете и отчетности, проведенной ревизии и т.п.). Заканчивается описательная часть постановления обобщением оснований для назначения экспертизы.

Резолютивная часть содержит изложение решения о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы. В этой части определяется ее вид по процессуальным признакам (дополнительная, повторная, комиссионная), указываются фамилия эксперта, вопросы, поставленные на вопросы экспертизы, перечень материалов, которые направлены в экспертизу. Если предусматривается проведение экспертизы в экспертном учреждении, то в резолютивной части постановления указывается, что ее проведение поручается экспертам этого учреждения.

Сведения, содержащиеся в постановлении (определении, решении) о назначении экспертизы (исследования), должны быть полными и точными, а формулировка вопроса - ясной и четкой, не допускающей возможностей различного толкования.

В необходимых случаях в постановлении (определении, решении) о назначении экспертизы (исследования) должно содержаться указание на недопустимость применения методов исследования, влекущих уничтожение или изменение представленных на экспертизу объектов.

После получения от руководства учреждения государственной бухгалтерской экспертизы задания на проведение судебно-бухгалтерской экспертизы и оформления подписки о предупреждении об уголовной ответственности за отказ от проведения экспертизы и составления правдивого заключения эксперт-бухгалтер вступает в процесс, начинает выполнять свои профессиональные обязанности и пользоваться процессуальными правами.

Назначить судебно-бухгалтерскую экспертизу, согласно процессуальному законодательству, может не только следователь на стадии предварительного расследования, но и суд на стадии судебного разбирательства.

На СБЭ от организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц должны быть представлены:

письмо-отношение с ходатайством о проведении специального исследования с обоснованием его необходимости, изложением требующих разрешения вопросов, указанием, для чего будет использовано данное заключение, а также гарантированием оплаты за проведенное исследование;

предметы и документы, являющиеся объектами исследования.

В необходимых случаях также представляются предметы и документы, являющиеся образцами для сравнительного исследования, а равно иные документы, содержащие сведения, относящиеся к предмету исследования,

полученные в установленном законодательством Республики Беларусь порядке.

Письмо-отношение адвоката (запрос) должно быть направлено на бланке только через юридическую консультацию и за подписью начальника консультации.

В запросе указываются: в рамках какого дела запрашивается мнение специалиста (кем оно возбуждено; номер и краткая фабула дела; фамилия, имя, отчество дознавателя, следователя и т.д.); на какой стадии рассмотрения находится данное дело; когда, на основании чего и кого осуществляется защита; получено ли согласие лица, которого защищают, на запрос мнения специалиста по указанным вопросам, исходным данным и когда; проводились ли экспертизы по данному делу (кем, когда, номера экспертиз с приложением их копий, полученных в установленном порядке); в какой форме защитника интересует мнение специалиста; вопросы, которые ставятся на рассмотрение специалиста; исходные данные к поставленным вопросам; источник получения данных с указанием, имеются ли какие-либо ограничения по их разглашению; гарантии оплаты расходов по проведению исследования специалистом.

В.3. Планирование и организация работы эксперта-бухгалтера.

Процессуальными нормами предусмотрены сроки расследования уголовных и гражданских дел правоохранными органами. В числе других задач, в постановлении о назначении экспертизы, предусматривается срок проведения экспертизы, т.е. дата начала и дата ее окончания и предоставления заключения эксперта-бухгалтера. Экспертные учреждения, выдавая задание эксперту или группе экспертов, придерживаются сроков, установленных постановлениями правоохранительных органов.

Для того, чтобы задание на проведение судебно-бухгалтерской экспертизы выполнить в сроки установленными и в полном объеме руководитель группы экспертов составляет **план-график** проведения экспертизы.

Каждый член группы по заданию руководителя работу расчленяет на составные элементы и определяет предельный срок для проведения работ. Так, при подборе законодательных актов, нормативно-правовых документов и справочной информации по теме исследования конкретному эксперту необходимо составить **рабочий план** и определить время для группировки названных документов по содержанию, хронологии и другим признакам.

Разработанных норм затрат времени на выполнение работ, которые включают все стадии процесса проведения экспертизы, не имеется, поэтому продолжительность работ определяется на основании практического опыта экспертов.

Сроки проведения экономической экспертизы определяются исходя из количества и степени систематизации объектов экспертизы, сложности исследований по поставленным вопросам.

В соответствии с **Постановлением Министерства внутренних дел Республики Беларусь от 14.11.2006 № 303 «Об утверждении Инструкции об особенностях проведения экономической экспертизы в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Республики Беларусь»** планирование времени на проведение экономической экспертизы осуществляется исходя из следующих предположительных сроков работы эксперта:

до 10 суток – по материалам дела объемом до 250 листов, требующим проведения простых исследований (однородных финансовых или хозяйственных операций с одинаковым характером нарушения законодательства при отражении в учете и отчетности);

до 15 суток – по материалам дела объемом до 500 листов, требующим проведения исследований средней сложности (разнородных финансовых или хозяйственных операций, характеризующихся различными нарушениями законодательства при отражении в учете и отчетности, в том числе с применением разных способов сокрытия нарушений);

до 30 суток – по материалам дела объемом до 1000 листов, требующим проведения сложных исследований (многоэпизодных разнородных финансовых или хозяйственных операций, характеризующихся применением различных способов сокрытия нарушений законодательства при отражении в учете и отчетности и вызывающих необходимость проведения объемных выборок данных, сопоставления и анализа регистров бухгалтерского учета и (или) иных документов).

Если для проведения экономической экспертизы необходимы проведение сложных исследований материалов дела объемом свыше 1000 листов, в том числе применение продолжительных по времени приемов и способов исследования (далее – методики исследования), подготовка большого количества приложений, характеризующих отдельные финансовые и хозяйственные операции субъекта предпринимательской деятельности, срок ее выполнения может быть увеличен после предварительного ознакомления эксперта с материалами дела и составления им расчета времени, необходимого для проведения экономической экспертизы.

О предположительном сроке окончания проведения экономической экспертизы уведомляется лицо (орган), назначившее экспертизу.

В.4. Процессуальные права, обязанности и ответственность эксперта-бухгалтера.

Права эксперта (специалиста):

ходатайствовать о привлечении к проведению экспертизы (исследования) других экспертов (специалистов);

делать подлежащие занесению в протокол следственного действия или судебного заседания заявления по поводу неправильного истолкования участниками процесса его заключения или показаний;

обжаловать в установленном законодательством Республики Беларусь порядке действия органа (лица), назначившего экспертизу (исследование).

дополнительно на основании соответствующего ходатайства знакомиться с непредставленными материалами дела, относящимися к предмету экспертизы (исследования);

изменять по согласованию с органом (лицом), назначившим экспертизу (исследование), формулировку поставленных перед ним вопросов, если в представленной редакции они выходят за пределы специальных знаний эксперта (специалиста);

самостоятельно выбирать методику проведения экспертизы (исследования) и при необходимости проводить научные исследования и эксперименты в целях их успешного производства;

заявлять ходатайство о представлении ему дополнительных материалов, необходимых для дачи заключения;

ходатайствовать перед органом (лицом), проводящим расследование, и судом об ограничении времени его присутствия при процессуальных действиях и в судебном заседании в пределах, необходимых для исследования доказательств, имеющих значение для дачи заключения, или заявлять ходатайство о необходимости проведения такого исследования в условиях института;

излагать собственноручно свои ответы при допросе;

давать заключение и ответы при допросе на родном языке, если он не владеет языком, на котором ведется судопроизводство, и пользоваться услугами переводчика, назначенного органом, производящим дознание, следователем, прокурором или судом (судьей);

знакомиться с протоколом следственного или другого процессуального действия, в котором он участвовал, а также в соответствующей части - с протоколом судебного заседания и делать подлежащие внесению в протокол замечания относительно полноты и правильности записи его действий и заключения;

совещаться с другими экспертами (специалистами), если экспертиза (исследование) проводится комиссионно;

излагать особое мнение при проведении комплексных и комиссионных экспертиз (исследований);

заявлять ходатайство о принятии мер по обеспечению его безопасности, членов семьи, близких родственников и иных лиц, которых он обоснованно считает близкими, а также имущества.

Эксперт (специалист) имеет также иные права, установленные законодательством Республики Беларусь.

Обязанности эксперта (специалиста):

заявить самоотвод при наличии оснований, предусмотренных законодательством Республики Беларусь;

принять к производству поручаемые ему в установленном порядке экспертизы (исследования), провести всестороннее, полное исследование и дать правильное, научно обоснованное заключение (сообщение о невозможности дать заключение) по вопросам, входящим в его компетенцию;

ставить в известность руководство об обнаруженных существенных недостатках оформления материалов, представленных на экспертизу (исследование);

информировать руководство обо всех установленных им фактах, свидетельствующих о необходимости расширения объема исследования, в том числе как привлечением новых экспертов (специалистов), так и путем организации производства других экспертиз (исследований);

не допускать порчи и повреждения вещественных доказательств, обеспечивая их максимальное сохранение в тех случаях, когда они вызваны характером исследования. В случаях, когда производство экспертизы (исследования) требует уничтожения или существенного повреждения представленного на исследование объекта, на это должно быть получено письменное согласие органа (лица), назначившего экспертизу (исследование);

явиться по вызову и направлению руководства института (подразделения) на допрос к следователю или в суд для разъяснения или дополнения данного им заключения, а также в суд для участия в судебном заседании в качестве эксперта (специалиста);

давать письменные и устные консультации органам (лицам), назначающим экспертизу (исследование), о возможностях установления путем проведения экспертизы (исследования) определенных фактов, помогать формулировать вопросы и разъяснять, какие материалы должны быть представлены в его распоряжение;

не разглашать сведения, которые стали ему известны в связи с организацией и проведением экспертизы (исследования), в том числе сведения, составляющие государственные секреты или иную охраняемую законодательством Республики Беларусь тайну.

Эксперт (специалист) имеет также иные обязанности, установленные законодательством Республики Беларусь.

Эксперт (специалист) независим в проведении исследования представленных ему материалов, проводя его в строгом соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь. Орган (лицо), назначивший экспертизу (исследование), не вправе указывать эксперту (специалисту), какие методы и методики он должен использовать при проведении экспертизы (исследования).

Эксперт (специалист) дает заключение от своего имени на основании оценки результатов проведенных исследований в соответствии с его специальными знаниями и несет за него личную ответственность.

За нарушение порядка, сроков производства экспертизы (исследования) и недобросовестное отношение к должностным обязанностям, не влекущие уголовной ответственности, сотрудник учреждения, которому они поручены, может быть

В.5. Пределы компетенции эксперта-бухгалтера при использовании показаний свидетелей, обвиняемых, а также других материалов гражданского или уголовного дела.

В компетенцию эксперта (специалиста) входят исследование материалов, поступивших на экспертизу (исследование), для разрешения поставленных перед ним вопросов на основе его специальных знаний и дача заключения эксперта (специалиста) или сообщения о невозможности дачи заключения

Эксперт не вправе:

принимать к производству экспертизы (исследования) без письменного поручения уполномоченного им лица;

исследовать вещественные доказательства и материалы, не указанные в постановлении (определении, решении) о назначении экспертизы или письме о проведении исследования;

самостоятельно собирать и изымать материалы, относящиеся к делу, но непредставленные ему в установленном порядке;

хранить материалы дела, по которому проводится экспертиза (исследование), вне служебного помещения;

самостоятельно привлекать сотрудников других учреждений к производству порученной ему экспертизы (исследования);

вступать без согласия органа (лица), назначившего экспертизу (исследование), в какие-либо контакты с обвиняемым (подозреваемым), подсудимым, потерпевшим, свидетелем, защитником, гражданским истцом или ответчиком, а также представителями указанных лиц и переводчиком по делу;

давать заключения, объяснения, предложения по вопросам, разрешение которых выходит за пределы его компетенции и специальных знаний.

Если эксперт убеждается, что поставленные вопросы выходят за пределы его специальных знаний или предоставленные ему материалы непригодны или недостаточны для дачи заключения и не могут быть восполнены, либо если состояние науки и экспертной практики не позволяет ответить на поставленные вопросы, он составляет мотивированное сообщение о невозможности дачи заключения и направляет его органу (лицу), назначившему экспертизу.

Если орган (лицо), назначивший экспертизу (исследование), не принимает необходимых мер для устранения имеющихся недостатков, то по истечении месяца материалы возвращаются без исполнения.

Материалы, представленные в институт, могут быть возвращены без исполнения в случае прекращения надобности в производстве экспертизы (исследования) по различным обстоятельствам. В этом случае возврат происходит на основании письменного требования органа (лица), назначившего экспертизу (исследование).

В случае, если производство назначенной экспертизы (исследования) в институте не предусмотрено, а также, если он не располагает соответствующими специалистами или оборудованием, орган (лицо), назначивший экспертизу (исследование), немедленно уведомляется об этом и материалы возвращаются без исполнения.

Возвращение материалов, присланных на экспертизу (исследование) по основаниям, не предусмотренным настоящей Инструкцией, не допускается.

Тема 5. Технология проведения судебно-бухгалтерской экспертизы

1. Процесс судебно-бухгалтерской экспертизы и его стадии.
2. Основные этапы проведения экспертизы и их характеристика.
3. Материалы, необходимые для производства судебно-бухгалтерской экспертизы.
4. Проведение судебно-бухгалтерской экспертизы при рассмотрении гражданского или уголовного дела в суде.
5. Комиссионная и комплексная экспертиза. Дополнительная и повторная экспертиза.

В.1. Процесс судебно-бухгалтерской экспертизы.

Судебно-бухгалтерская экспертиза представляет собой исследовательский процесс в поисках истины в хозяйственных правоотношениях с целью их правильного решения правоохранительными органами.

Процесс экспертного исследования охватывает следующие стадии:

1. организационную, 2. исследовательскую, 3. обобщения и реализации результатов экспертизы (рисунок 5.1.).



В.2. Основные этапы проведения экспертизы и их характеристика.

И. Организационная стадия включает подготовительные работы в экспертном учреждении и организационно-методическую подготовку экспертизы.

И/А.Подготовительная работа в экспертном учреждении включает ряд работ организационного характера:

- 1- составление задания на проведение экспертизы в соответствии с постановлением правоохранительных органов о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы по конкретному делу, которое ими расследуется.
- 2- подбор эксперта-бухгалтера осуществляется исходя из содержания вопросов, поставленных на решение экспертизы, отношения их к конкретной отрасли экономики, так как по исследуемым вопросам эксперт должен иметь основательные знания профессионала и практический опыт бухгалтерской и контрольно-ревизионной работы, также необходимую юридически-правовую подготовку.

3 – изучение содержания задания на проведение судебно-бухгалтерской экспертизы конкретным экспертом-бухгалтером. В частности, он выясняет, когда и где нужно начать проведение экспертизы, когда её закончить, в какой форме представить результаты экспертизы и кому.

- 3- изучение постановления правоохранительных органов о назначении экспертизы. Он уясняет, достаточно ли его знаний для решения поставленных вопросов, нужно ли участие других специалистов, требуются ли специальные экспертизы.

Изучая постановление правоохранительных органов, эксперт-бухгалтер исследует, насколько указанные в нём вопросы отвечают профилю судебно-бухгалтерской экспертизы.

Если судебный эксперт убеждается, что поставленные вопросы выходят за пределы его специальных знаний или предоставленные ему материалы непригодны или недостаточны для дачи заключения и не могут быть восполнены, либо если состояние науки и экспертной практики не позволяет ответить на поставленные вопросы, он составляет мотивированное сообщение о невозможности дачи заключения

При этом у эксперта будет взята подписка об уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения или за отказ либо уклонение без уважительных причин от исполнения возложенных обязанностей эксперта в соответствии со статьями 401, 402 УК

ПОДПИСКА

Мне _____ (нам),

(специалисту (специалистам) организации (наименование
организации),

индивидуальному предпринимателю,

номер, дата выдачи лицензии)
в соответствии со ст. 223 ГПК Республики Беларусь разъяснены права и
обязанности эксперта, предусмотренные статьями 97, 98 ГПК Республики
Беларусь.

Об уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения или за
отказ либо уклонение без уважительных причин от исполнения возложенных
обязанностей эксперта в соответствии со статьями 401, 402 УК Республики
Беларусь предупрежден(ы).

«__» _____ 20__ г.

(подпись (и))

СООБЩЕНИЕ О НЕВОЗМОЖНОСТИ ДАЧИ ЗАКЛЮЧЕНИЯ
(по гражданскому делу)

Составлено «__» _____ г. № _____
Основание _____ для _____ проведения _____ экспертизы

(дата постановления,

наименование органа (лица), назначившего экспертизу,

дата поступления лицензиату)

На разрешение экспертизы поставлены вопросы:

Производство _____ экспертизы _____ поручено

(должность, фамилия, инициалы эксперта(ов)

имеющему (им) _____ образование, а также
специальную подготовку в области производства судебных
_____ экспертиз,

(вид экспертизы)
свидетельство о присвоении квалификации судебного эксперта № _____ от
_____ и стаж _____ экспертной работы

МОТИВИРОВОЧНАЯ ЧАСТЬ

ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНАЯ ЧАСТЬ

В соответствии со ст. 98 ГПК Республики Беларусь сообщаю(ем) о
невозможности дачи заключения по причинам, указанным в мотивировочной части.

Эксперт(ы)

(подпись (и))

М.П.

Экспертиза начата _____ окончена _____

И/Б. Организационно-методологическая подготовка экспертизы предполагает:

- 1- изучение содержания и полноты материалов, представленных на исследование экспертизы,
- 2- разработку методики проведения экспертизы,
- 3- составление плана-графика проведения экспертизы.

Эксперт определяет методику исследования и предположительные сроки проведения экономической экспертизы.

При необходимости составляет расчет времени, необходимого для проведения экономической экспертизы (рисунок 5.2.).

В случае невозможности немедленно приступить к проведению экономической экспертизы эксперт готовит письменное мотивированное уведомление о предположительных сроках начала проведения экономической экспертизы, которое направляется лицу (органу), назначившему ее проведение.

УВЕДОМЛЕНИЕ
о сроках производства экспертизы

_____ в _____
(дата) (наименование организации,

_____ (фамилия индивидуального предпринимателя)
поступило решение о назначении экспертизы

_____ (дата постановления,
наименование органа (лица), назначившего экспертизу,

_____ (дата поступления лицензиату)
Материалы приняты к производству под № _____ от _____
эксперт _____

В связи с большим количеством материалов, находящихся в производстве,
_____ (наименование организации, фамилия, инициалы индивидуального предпринимателя)
эксперт располагает возможностью приступить к производству назначенной Вами
экспертизы не ранее _____ и исполнить ее в пределах сроков,
установленных _____ (месяц, год)

Инструкцией о порядке производства судебных экспертиз лицами, имеющими
специальные разрешения (лицензии) на осуществление деятельности по оказанию
юридических услуг с указанием составляющей лицензируемый вид деятельности
услуги – судебно-экспертная деятельность, утвержденной постановлением
Министерства юстиции Республики Беларусь от 6 августа 2007 г. № 50.

В связи с невозможностью организации производства назначенной Вами
экспертизы в месячный срок и в соответствии с пунктом 12 настоящей Инструкции
просим дать письменное согласие на производство экспертизы в указанный выше
период.

_____ (руководитель лицензиата,
индивидуальный предприниматель) _____ (инициалы, фамилия)

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель подразделения

_____ (звание, фамилия, инициалы)

РАСЧЕТ
времени, необходимого для проведения экономической экспертизы

Для разрешения вопросов экономической экспертизы, поставленных постановлением (определением) от «__» _____ 20__ г. _____ (указывается наименование

_____ дела или материалов проверки)
требуется осуществить следующие мероприятия:

№ п/п	Содержание мероприятий	Количество суток

Итого суток _____

Планируемый срок завершения экспертизы «__» _____ 20__ г.

Эксперт _____

(подпись)

_____ (инициалы, фамилия)

«__» _____ 20__ г.

Изучение содержания и полноты материалов, представленных на исследование экспертизы, предусматривает ознакомление эксперта-бухгалтера в правоохранительных органах с содержанием расследуемого дела.

При этом изучаются **материалы**: акт ревизии производственной и финансово-хозяйственной деятельности, инвентаризационные ведомости, акты проверки, сличительные ведомости, регистры бухгалтерского учёта, отчёты материально-ответственных лиц и др., т.е. все документы, являющиеся основанием для возбуждения уголовного или гражданского дела.

Разработка методики проведения экспертизы – это конкретизация приёмов и способов выполнения работ в соответствии с целью и планом экспертного исследования.

Исследование судебно-бухгалтерской экспертизой поставленных на её решение правоохранительными органами вопросов, ставших объектами расследования, проводится с помощью определённых методологических приёмов, которые реализуются присущими им процедурами.

Процедуры представляют собой систему действенного влияния на субъекты и объекты, вступившие между собой в правовые, юридические отношения. Каждый методологический приём исследования судебно-

бухгалтерской экспертизы применяется с использованием относящихся к этому приёму процедур, т.е. определённого влияния на объект экспертизы.

Методические приёмы и процедуры, с помощью которых они применяются в исследовании судебно-бухгалтерской экспертизы представлены в таблице.

Таблица – Методические приёмы судебно-бухгалтерской экспертизы и соответствующие им экспертные процедуры

Методические приёмы экспертизы	Экспертные процедуры	Стадия судебно-бухгалтерской экспертизы
Органолептические		
Контрольные замеры продукции, работ и услуг	Организационные, моделирования, расчётные, счётно-вычислительные	Исследовательская
Экспертизы разных видов	Счетно-вычислительные, логические, процедуры сравнения, сопоставления	Исследовательская
Эксперимент	Организационные, расчётные, счётно-вычислительные, логические, сравнения, сопоставления	Исследовательская

Методические приёмы экспертизы	Экспертные процедуры	Стадия судебно-бухгалтерской экспертизы
Документальные		
Исследования документов	Организационные, нормативно-правовые, аналитические, расчётные, счётно-вычислительные, логические, сравнения,	Исследовательская

Информационное моделирование	сопоставления	Организационная, исследовательская
Нормативно-правовое регулирование	<p>Подбор нормативно-правовой, плановой, договорной, учётной и другой информации для построения информационной модели объекта исследования</p> <p>Логические, сравнения и сопоставления объектов экспертизы в динамике их поведения соответственно параметрам, определённым законодательством, нормативно-правовыми документами.</p>	Организационная, исследовательская

Методические приёмы экспертизы	Экспертные процедуры	Стадия судебно-бухгалтерской экспертизы
Расчётно-аналитические		
<p>Экономический анализ</p> <p>Статистические расчёты</p>	<p>Организационные, моделирования, аналитические, расчётные, счётно-аналитические, сравнения, сопоставления</p> <p>Организационные, аналитические, расчётные, логические. сравнения, сопоставления</p>	<p>Исследовательская, обобщения и реализации результатов экспертизы</p> <p>Исследовательская, обобщения и реализации результатов экспертизы</p>

Экономико-математические методы	Аналитические, расчётные, логические, сравнения	Исследовательская, обобщения и реализации результатов экспертизы
Аналитическая группировка	Составление таблиц, схем, графиков, ведомостей	Исследовательская, обобщения и реализации результатов экспертизы
Систематизированная группировка результатов экспертизы в заключении эксперта	Нормативно-правовые, аналитические, расчётные, счётно-вычислительные, логические, сравнения, сопоставления	Исследовательская, обобщения и реализации результатов экспертизы
Реализация результатов экспертизы	Передача заключения экспертизы правоохранительным органам, допрос эксперта в суде	Исследовательская, обобщения и реализации результатов экспертизы

План-график может быть календарным, строчным, графическим (в виде сетевого графика) – в зависимости от объёма работы, количества лиц, которые привлечены к ответственности в уголовном или гражданском деле, от того, сколько экспертов-бухгалтеров занято экспертным исследованием.

II. Исследовательская стадия экспертного исследования предполагает выполнение исследовательских процедур лично экспертом.

III. Стадия обобщения и реализации результатов судебно-бухгалтерской экспертизы включает в себя два этапа экспертного исследования.

1. **Обобщение** результатов экспертизы предусматривает группировку и систематизацию результатов исследования, составление заключения экспертизы, разработку предложений по профилактике правонарушений, установленных экспертизой. 2. **Реализация** результатов экспертизы – это вручение заключения экспертизы правоохранительным органам, направление органам управления предложений по профилактике правонарушений, допрос эксперта на предварительном следствии, судебном (арбитражном) разбирательстве.

В.3. Материалы, необходимые для производства судебно-бухгалтерской экспертизы

Эксперту-бухгалтеру предъявляют материалы, на основании которых он дает заключение.

Важное значение имеет вопрос, по каким материалам бухгалтерского учета эксперт может и должен давать заключение.

Существует две точки зрения:

- эксперт-бухгалтер может давать заключение только на основе первичных документов;
- эксперту далеко не всегда нужны первичные документы, но для дачи им заключения во всех случаях необходимо проведение документальной ревизии.

Перечень документов, которые собирает следователь и предъявляет эксперту-бухгалтеру, зависит от обстоятельств дела и поставленных вопросов.

Бухгалтерские документы для проведения экономической экспертизы представляются в подлиннике либо в виде копии, заверенной лицом (органом), назначившим экспертизу, или уполномоченным должностным лицом субъекта предпринимательской деятельности.

Документы на иностранном языке должны иметь перевод на один из государственных языков Республики Беларусь.

Если при проведении экономической экспертизы у эксперта возникает необходимость в получении сведений, которые могут быть установлены **экспертами других специализаций**, осуществлении проверки или инвентаризации либо эксперт установит неполноту или отсутствие необходимых для проведения экспертизы данных и документов, он письменно заявляет **ходатайство** лицу (органу), назначившему экспертизу, по форме.

При изучении первичных документов эксперт проверяет правильность записей, сделанных на их основе. При необходимости он даже прибегает к встречной проверке документов, контрольному сличению и т.д.

При анализе документов эксперт-бухгалтер проверяет их с формальной стороны и по существу отраженных в них операций. В результате проверки документы могут оказаться доброкачественными, либо недоброкачественными.

Следователю, дознавателю

ХОДАТАЙСТВО

о предоставлении дополнительных материалов

Постановлением (определением) от «__» _____ 20__ г. назначена экономическая экспертиза по _____
(указывается наименование дела или материалов проверки)

Ознакомившись с представленными материалами, эксперт установил, что для разрешения вопросов, указанных в постановлении (определении), необходимо _____
(указывается перечень необходимых документов или

_____ мероприятий)

В связи с недостаточностью материалов проведение экономической экспертизы приостанавливается с «__» _____ 20__ г.

При отсутствии ответа на ходатайство в течение 30 суток либо получении отрицательного ответа экспертиза будет проведена по имеющимся материалам.

Эксперт _____

(подпись)

_____ (инициалы, фамилия)

«__» _____ 20__ г.

Существует классификация недоброкачественных документов:

- недоброкачественные по форме;
- недоброкачественные по существу;
- комбинированные.

Вид ошибки	Характеристика
А. недоброкачественные по форме: 1. неоформленные или недооформленные; 2. неправильно оформленные.	документы, в которых отражены реальные операции в неискажённом виде и объёме, но в оформлении их допущены отклонения от нормы
Б. недоброкачественные по существу: 1. содержащие служебные ошибки 2. отражающие незаконные операции 3. подложные,	указание неправильного адресата; незаконная, без соответствующего приказа, выплата премии; в них содержатся подделки (материальный подлог), или документы правильно оформлены, но

в т.ч. материальный подлог интеллектуальный подлог	содержат в себе заведомо ложные сведения о характере или объеме операции (интеллектуальный подлог).
В. комбинированные	документы, в которых материальный подлог сочетается с интеллектуальным

Эксперту, если по делу проводилась ревизия, как правило, предоставляется:

- акт документальной ревизии;
- решение вышестоящих организаций по акту ревизии;
- приложения к акту ревизии;
- бухгалтерские документы;
- ведомости недостач и излишков;
- объяснения материально-ответственных лиц и т.д.

Если следователь затрудняется решить вопрос, какие документы следует приобщить к делу, он в праве привлечь эксперта-бухгалтера или специалиста-бухгалтера, который может помочь в выборе необходимых документов.

Показания обвиняемых, свидетелей и потерпевших используются экспертом при проведении экономической экспертизы, если:

изложенные в них факты имеют отношение к проводимым исследованиям в ходе экономической экспертизы, они приняты органом, ведущим уголовный процесс, как доказательства и предложены эксперту в качестве исходных данных для дачи заключения;

исследование только бухгалтерских документов без дополнительных объяснений лиц, имевших отношение к их составлению, ведению, а также совершению операций, отраженных в первичных учетных документах и сводных регистрах бухгалтерского учета, не позволяет всесторонне и правильно ответить на поставленные для разрешения вопросы;

составленные по форме бухгалтерские документы не отражают фактически совершенные операции по существу или являются неясными по содержанию;

содействуют разъяснению порядка оформления и прохождения учетных документов, способствуют выбору более правильных методик исследования материалов дела.

В.4. Проведение судебно-бухгалтерской экспертизы при рассмотрении гражданского или уголовного дела в суде.

При поступлении уголовного дела в суд разрешается вопрос о предании обвиняемого суду. При этом, если по делу на предварительном следствии проводится СБЭ, следует обосновать ее назначение, соблюдение требований УП норм, полнота заключения э-б. с этой целью проверяются следующие вопросы:

- исследовались ли на предварительном следствии с помощью БЭ те обстоятельства дела, для понимания которых необходимы иметь специальные познания в области бухгалтерского учета.
- изложены ли в постановлении следователя основания для назначения БЭ
- сформулированы ли вопросы по которым должно быть дано заключение
- предъявлено ли обвиняемому постановление о назначении СБЭ
- если обвиняемым были заявлены ходатайства, удовлетворены ли они, а если не удовлетворены, то вынесено ли постановлением об отказе и мотивирован ли отказ
- не были ли заявлены э-б ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов, если были, то удовлетворены ли они, а если отклонены, то мотивировано ли это следователем
- не было ли составлено э-б сообщение о невозможности дать заключение
- если обвиняемый давал э-б объяснения и предоставлял дополнительные материалы, то оформлено ли это протоколом и отражены ли в заключении объяснения обвиняемого и предъявленные им материалы; был ли обвиняемый ознакомлен с заключением э-б
- дано ли э-б заключение по всем вопросам задания, если на некоторые из них ответов в заключении не было, указаны ли причины, если заключение дано несколькими э-б, нет ли разногласия в их выводах. если разногласия имеются, проведена ли повторная БЭ, если последняя не назначалась, мотивировано ли следователем согласие с выводами одного из э-б
- допрошен ли обвиняемые по выводам э-б.

Изучив материалы дела и заключение э-б суд в распорядительном заседании может:

- признать проведение экспертизы и составление заключения э-б правильным. В таком случае заключение э-б не препятствует рассмотрению дела в судебном заседании. Если СБЭ проводят несколько лиц суд назначает дело к слушанию, решает вопрос кого из э-б пригласить в судебное заседание. В случае разногласия между э-б вызываются все э-б. В УПК непредусмотрен обязательный вызов в судебное заседание э-б, проводимых БЭ на предварительном следствии.

На практике э-б приглашается в судебное заседание.

- установив формальные нарушения при назначении и проведении СБЭ, и считая их несущественными принять дело к слушанию с тем, чтобы в судебном заседании восполнить обнаруженные пробелы;
- установив существенные нарушения при назначении и проведении СБЭ, например постановку перед э-б вопросов, выходящих за пределы его специальных познаний или нарушение прав обвиняемого направить дело на дополнительное расследование для устранения допущенных нарушений. В определении суда о направлении дела на дополнительное расследование

указываются все установленные нарушения и те следственные действия, которые суд считает необходимым провести для их устранения;

- неустановленные нарушения при назначении и проведении БЭ, но усмотрев, что заключение недостаточно ясно или полно, вынести определение о проведении дополнительной БЭ. При этом суд наряду с вызовом э-б, проводит БЭ, не редко приглашает в судебное заседание нового э-б;
- обнаружив, что в деле, по которому на стадии предварительного следствия СБЭ не проводилась, имеются вопросы, которые могли быть разрешены только с помощью э-б, направляет дело на дополнительное расследование для проведения такой БЭ, или же вызвать э-б в судебное заседание. Суд вправе назначить дополнительную БЭ на всем протяжении судебного следствия, как по собственной инициативе, так и по ходатайству участников процесса, в случае недостаточной ясности или полноты заключения. В случае если эти недостатки невозможно восполнить в процессе судебного разбирательства, ходатайство о назначении БЭ должно быть мотивировано и содержать конкретные вопросы, подлежащие разрешению э-б.

Допрос эксперта-бухгалтера

Особенность положения э-б на судебном процессе заключается в том, что его допрашивают в суде. Э-б вызывается в суд в следующих случаях:

- когда он делал заключение БЭ на предварительном следствии;
- если суд вынес определение о вызове данного э-б, кроме тех, которые вызваны на судебное заседание;
- в связи с назначением БЭ по инициативе суда и ходатайства сторон в тех случаях, когда не была проведена БЭ на предварительном следствии;
- если судом назначена новая, повторная или контрольная БЭ;
- когда в деле имеется заключение э-б, но он по уважительным причинам не мог присутствовать на судебном заседании. Вопрос об участии э-б на заседании во всех случаях решается только судом на подготовительном заседании. Изучив заключение э-б суд может прийти к выводу, что его необходимо уточнить, дополнить или произвести новое исследование с составлением нового заключения. В первом случае в соответствии с УПК суд вправе допросить э-б в пределах ранее поставленных перед ним вопросов. Так например в заключении э-б сделан вывод, что предъявленный обвиняемым акт о списании тары не может быть принят в зачет недостачи как неправильно оформленный. Поскольку вывод э-б не был мотивирован, следователь допросил э-б производящего БЭ, о том, какие именно правила оформления документов не были соблюдены в данном случае. Ответ на вопрос был зафиксирован в протоколе допроса эксперта.

В подобных случаях следователь предварительно не сообщает обвиняемому вопросы, которые он ставит перед э-б при допросе и это не ущемляет права обвиняемого, поскольку э-б допрашивается по поводу вопросов, о которых обвиняемый своевременно при ознакомлении с постановлением о назначении БЭ был информирован.

Допрос э-б может быть и в тех случаях, когда он участвовал в осмотре или выемке документов. В результате может выявиться необходимость назначения БЭ.

В протоколе допроса э-б, составленном в соответствии с УПК фиксируются разъяснения и уточнения относительно уже сделанных им выводов. Ответы на уточняющие вопросы э-б вправе изложить и собственноручно.

При допросе э-б в суде, участники судебного разбирательства задают ему вопросы для разъяснения и дополнения данного им заключения. Допрос э-б на судебном заседании предполагает постановку вопросов перед э-б в письменной форме. Такой порядок необходим потому, что э-б не дает показания суду как свидетель, а делает письменное заключение по вопросам, которые поставлены судом, на основании своих специальных познаний в области бухгалтерского учета. Когда суд или участники разбирательства готовят вопросы для БЭ, э-б имеет возможность изложить суду свои заключения, как по форме, так и по содержанию вопросов. Э-б может дать устные пояснения по результатам БЭ.

Что же касается письменного заключения, то оно может быть составлено в суде или в учреждении БЭ. Если заключение составлялось в учреждении БЭ, оно не подлежит оглашению, до передачи его в суд.

СБЭ назначается и проводится лишь по некоторым **гражданским делам**, связанным со спорами по расчетам. СБЭ назначается судом в процессе подготовки дела к судебному разбирательству. Она может быть назначена по инициативе суда или по ходатайству сторон.

Суд может назначить БЭ и в процессе судебного разбирательства в случаях, когда возникают вопросы для разрешения которых требуются специальные познания.

Лица, участвующие в деле также имеют право ходатайствовать о назначении БЭ в процессе судебного разбирательства.

Э-б вызывается в суд повесткой. В случаях неявки по неуважительным причинам он подвергается штрафу и при повторной неявке – к принудительному приводу. При неявке э-б в суд, суд заслушивает мнение лиц, участвующих в деле и заключение прокурора о возможности рассмотрения дела в отсутствие э-б и выносит определение о продолжении судебного разбирательства, либо об отложении дела.

Круг вопросов, подлежащих разрешению э-б определяется судом, он же их окончательно формирует. В соответствии гражданским процессуальным кодексом вопросы могут быть поставлены каждым лицом.

Отклонение вопросов суд обязан мотивировать.

В соответствии с законодательством э-б может проводить БЭ в суде или вне суда, если это необходимо по характеру исследования, либо в силу невозможности доставить предмет исследования в суд.

Э-б дает заключение по вопросам в письменной форме. Заключение должно быть категоричным и обоснованным.

В отличие от УПК ГПК не регламентирует подробно содержание заключения э-б. В нем лишь указано, что заключение э-б должно содержать

подробное описание проведенных исследований, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные судом вопросы.

На практике заключение э-б по гражданским делам составляется в той же форме, как и по уголовным делам. ГПК предусматривает право э-б включать в заключение выводы об обстоятельствах, в отношении которых перед ним не были поставлены вопросы, которые имеют значение для дела.

Заключение э-б оглашается им в суде. После оглашения заключения перед э-б могут быть поставлены вопросы в целях разъяснения и дополнения заключения, причем закон предоставляет право первым задавать вопросы лицу, по заявлению которого была назначена БЭ.

ГПК предусматривает возможность назначения судом дополнительной или повторной БЭ.

Суд оценивает заключение э-б по внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном и объективном рассмотрении всех обстоятельств дела в их совокупности. Несогласие суда с заключением э-ю должно быть мотивировано в решении по делу или в определении.

Таким образом, судебно-бухгалтерская экспертиза представляет собой системное исследование хозяйственных процессов, в которых возникли конфликтные ситуации в правоотношениях, с целью установления доказательств истины для их правового регулирования.

Тема 6. Порядок исследования экспертом – бухгалтером представленных на экспертизу материалов.

1. Место проведения СЭ
2. Этапы проведения СБЭ.
3. Комиссионная экспертиза.
4. Сроки проведения экспертизы и вознаграждение эксперта-бухгалтера.
5. Основания для проведения повторной и дополнительной экспертиз

1. Место проведения СЭ

Судебно - бухгалтерская экспертиза может проводиться как в экспертном учреждении, так и вне его. При проведении экспертизы вне экспертного учреждения следователь, дознаватель в соответствии со ст. 231 УПК до вынесения постановления о назначении СБЭ должны удостовериться в личности эксперта, которому они намерены поручить проведение экспертизы, его компетентности, выяснить отношения с подозреваемым, обвиняемым, потерпевшим и проверить, нет ли оснований для отвода эксперта. Выяснив необходимые сведения, следователь, дознаватель выносят постановление о назначении экспертизы, вручают его эксперту, разъясняют

ему права и обязанности. О выполнении этих действий следователь, дознаватель делают отметку в постановлении о назначении экспертизы, которая удостоверяется подписью эксперта.

Бухгалтерская экспертиза может быть проведена и непосредственно в экспертном учреждении (ст. 230 УПК). В этих случаях следователь вместе с постановлением направляет в экспертное учреждение также все материалы дела, необходимые для проведения исследований. Руководитель экспертного учреждения поручает проведение экспертизы одному или нескольким экспертам, разъясняет им права и обязанности, предупреждает об ответственности, о чем берет у них подписку, которая вместе с заключением эксперта направляется следователю, дознавателю.

Эксперт может осуществлять работу с материалами дела в помещении, предоставленном ему следователем. При производстве экспертизы в экспертном учреждении эксперт работает с документами на своем рабочем месте. В любом случае эксперт должен не допустить порчи, утраты полученных документов, ознакомления с ними посторонних лиц. В необходимых случаях следователь может взять у эксперта подписку о неразглашении данных предварительного следствия.

2. Этапы проведения СБЭ.

Работу эксперта-бухгалтера по проведению бухгалтерской экспертизы можно разделить на 3 стадии:

1. предварительное ознакомление с материалами дела;
2. исследование материалов дела и разрешение вопросов;
3. составление заключения экспертом и сдача его следователю.

На первой стадии работы эксперт должен определить возможность проведения бухгалтерской экспертизы. Следователь представляет эксперту для ознакомления все материалы уголовного дела, имеющие отношение к экспертизе.

После ознакомления с полученными материалами, а также в процессе проведения исследования эксперт вправе заявить письменное ходатайство о представлении ему дополнительных документов с указанием конкретного либо предположительного их местонахождения. Следователь может дать разрешение на участие эксперта в проведении выемок документов, а также в производящихся по делу иных следственных действиях в тех случаях, когда они имеют непосредственное отношение к предмету экспертизы (задавать вопросы, которые они хотели бы выяснить у лиц, проходящих по делу в

качестве свидетелей, подозреваемых, обвиняемых. Вопросы при проведении следственных действий задает следователь. С разрешения последнего эксперт может уточнять и дополнять эти вопросы. Ответы допрашиваемого лица должны быть зафиксированы следователем в протоколе следственных действий. Эксперт вправе требовать объяснения обвиняемого по существу исследуемых обстоятельств.).

Предъявляемые эксперту материалы уголовного дела должны быть подшиты и пронумерованы следователем в том виде, в каком они будут храниться постоянно (с тем чтобы в своем заключении эксперт имел возможность ссылаться на конкретные тома и листы дела). Бухгалтерские документы эксперт может изучать в течение всего экспертного исследования. Иные материалы дела следователь передает эксперту по мере надобности. В процессе экспертизы следователь может знакомить эксперта с новыми данными, которые получены в ходе продолжающегося исследования. При необходимости эксперт может знакомиться с нужными ему материалами повторно.

Следователь вправе присутствовать при производстве экспертизы, однако он не является ее участником или соисполнителем.

Эксперту следует избегать неформальных контактов с участвующими в деле в качестве свидетелей, подозреваемых, обвиняемых лицами как при проведении следственных действий, так и за их пределами.

3. Комиссионная экспертиза.

В случаях, когда объем материалов, подлежащих изучению в ходе экспертизы, велик и работа над ним требует значительных временных затрат, для ускорения проведения экспертизы по инициативе следователя или руководителя экспертного учреждения к проведению экспертизы могут быть привлечены несколько экспертов одной специальности (комиссионная экспертиза). Каждый из этих экспертов пользуется полной самостоятельностью в оценке изученных им материалов. Эксперты перед дачей заключения совещаются между собой и при наличии общих выводов составляют и подписывают совместное заключение. При возникновении разногласий между экспертами каждый из них имеет право давать самостоятельное заключение, что закреплено в ст. 232 УПК.

Существуют 2 формы совместной работы нескольких экспертов - бухгалтеров.

Первая форма работы заключается в том, что назначаемые эксперты изучают все эпизоды дела, совместно исследуют материалы и дают общее заключение. Каждый из экспертов несет ответственность за содержание заключения в полном объеме.

Преимущество рассматриваемой формы работы состоит в том, что любой из экспертов в каждой стадии процесса может заменить отсутствующих. В то же время она имеет существенный недостаток: каждый из экспертов должен знать все обстоятельства дела и изучить подробно все документальные и следственные материалы. Такая коллективная обработка материалов и дача общего заключения могут затянуть время проведения экспертизы, а следовательно, и сроки следствия.

Вторая форма работы состоит в том, что после совместного изучения материалов дела эксперты делят между собой работу по отдельным вопросам задания, соответственно распределяя и материалы дела. Преимущество названной формы заключается в том, что она значительно сокращает сроки проведения экспертизы, а отсюда и следствия. Недостатком ее является относительная незаменимость экспертов в пределах тех вопросов задания, которые исследованы каждым из них.

В случаях, если для производства исследований необходимы познания в разных отраслях, назначается комплексная экспертиза, которая проводится экспертами различных специальностей в пределах своей компетенции. В заключении комплексной экспертизы должно быть указано, какие исследования, в каком объеме провел каждый эксперт и к каким выводам пришел. Каждый эксперт подписывает ту часть заключения, в которой содержатся его исследования и выводы (ст. 233 УПК).

Следователь, получив заключение экспертизы, обязан предъявить его для ознакомления обвиняемому. Последний вправе дать свои объяснения и заявить возражения по существу заключения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и назначении дополнительной либо повторной экспертизы. Решение по результатам ознакомления обвиняемого с заключением принимает следователь.

4. Сроки проведения экспертизы и вознаграждение эксперта-бухгалтера.

Сроки проведения СБЭ зависят от объема представленных для исследования материалов, сложности исследуемых вопросов и количества привлеченных экспертов-бухгалтеров. Предельный срок установлен

Инструкцией о порядке производства СЭ и специальных исследований и не должен превышать 1 месяц. Срок исчисляется со следующего дня поступления материалов в экспертное учреждение и истекает в день возврата их назначившему СЭ органу.

Сроки производства экспертизы устанавливаются руководителем экспертного учреждения в пределах 20 дней после предварительного ознакомления эксперта с материалами дела. Предварительное ознакомление должно продолжаться не более 5 дней.

Если эксперт-бухгалтер заявляет ходатайство о предоставлении дополнительных материалов, то срок производства СЭ приостанавливается до момента получения ответа.

Если экспертиза не может быть выполнена в установленный срок, руководитель экспертного учреждения ставит об этом в известность лицо, назначившее экспертизу, и устанавливает по согласованию с ним дополнительный срок.

Законом не оговорена конкретная продолжительность экспертного исследования, однако она связана с необходимостью оперативного завершения следствия и возможностями экспертного учреждения.

Согласно действующего законодательства, эксперт-бухгалтер имеет право на вознаграждение. Порядок и размеры возмещения затрат, связанных с проведением СБЭ, определены Постановлением Совета Министров РБ от 15.12.2003 г. №1624, которым утверждено Положение о порядке и размерах возмещения затрат, связанных с проведением СЭ, вступившее в силу с 01.01.2004 г.

5. Основания для проведения повторной и дополнительной экспертиз

Назначение и производство дополнительной и повторной экспертизы регламентируется соответствующими статьями Уголовно-процессуального кодекса. В Республике Беларусь это статьи 239 и 337 УПК.

Главным *признаком дополнительной экспертизы* является необходимость дополнения и разъяснения данного экспертом заключения. Дополнительная СБЭ назначается в случаях, если:

- 1) данное заключение недостаточно ясно или неполно;
- 2) возникли новые вопросы в отношении ранее исследованных обстоятельств.

Недостаточно полным признается заключение, базирующееся на изучении не всех представленных эксперту документов или не содержащих ответов эксперта на поставленные вопросы.

Дополнительная экспертиза поручается тому же или другому эксперту.

Повторная экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта, наличия сомнений в его правильности.

Повторное заключение эксперта-бухгалтера необходимо, если первоначальное заключение находится в противоречии с документами и материалами дела, если обвиняемый опорочил заключение эксперта-бухгалтера, если первоначальное заключение составлено лицом, квалификация и деловые качества которого ставятся под сомнение следователем или судом, а также если по окончании работы эксперта-бухгалтера у следователя появляются новые материалы, противоречащие тем, которые первоначально были исследованы и положены в основу заключения. Повторное заключение требуется в том случае, если эксперт-бухгалтер нарушил свои процессуальные права и вышел за пределы своей компетенции.

Производство повторной экспертизы поручается другому эксперту или другим экспертам.

При назначении повторной или дополнительной экспертизы следователь выносит об этом постановление, а суд — определение, которые по своей структуре схожи с постановлением (определением) о назначении первичной экспертизы.

Главная особенность постановления (определения) о назначении повторной или дополнительной экспертизы состоит в том, что в нем 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, формулируются вопросы, по которым должно быть дано заключение.

К постановлению о назначении дополнительной или повторной экспертизы приобщается заключение первичной экспертизы со всеми приложениями к нему. Постановление (определение) о назначении дополнительной или повторной экспертизы оглашается обвиняемому, при этом поясняются его права.

Заключения по повторной или дополнительной экспертизе не обладают преимуществами перед другими доказательствами и, как все иные доказательства, подлежат рассмотрению и объективной оценке следователем (судом).

Тема 7. Методика исследования хозяйственных и финансовых операций при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы.

1. Исследование кассовых операций
2. Исследование операций по расчетному и валютным счетам
3. Исследование операций с подотчетными лицами
4. Исследование операций по оплате труда
5. Исследование операций с товарно-материальными ценностями
6. Исследование операций с основными средствами
7. Исследование операций состояния бухгалтерского учета и контроля

1. Исследование кассовых операций

Методика исследования э-б кассовых операций зависит от способа злоупотреблений с наличными деньгами. Основными нарушениями являются:

- неоприходывание или частичное оприходывание ДС, полученных из банка
- оприходывание и списание ДС без оправдательных документов, по подложным документам, в больших размерах, чем следовало по документам
- повторное списание ДС по одним и тем же оправдательным документам

При исследовании операций с ДС э-б использует следующие документы: акты инвентаризации кассовой наличности за период в котором по данным следствия или суда образовалась или могла образоваться недостача; кассовая книга за тот же период; отчеты кассира с приложенными ПД; накопительные ведомости по кассовым операциям; документы, подтверждающие получение неоприходованных или несвоевременно оприходованных денег кассиром; журналы регистрации ПКО и РКО; чеки, корешки чеков; протоколы допросов кассира, главного бухгалтера, членов инвентаризационной комиссии, бухгалтера ведущего учет кассы по вопросам учета денег и качества проведения инвентаризации кассы.

При исследовании операций отражающих движение ДС в кассе э-б проверяет соответствия записей в кассовом отчете и кассовой книге, которые должны быть равны, так как документы заполняются под копирку. Их данные могут не совпадать, если кассир исправил допущенную ошибку в кассовом отчете и не исправил ее в кассовой книге. Если кассир, совершивший злоупотребление, представил искаженный кассовый отчет, не внося изменений в кассовую книгу; если бухгалтер, проверяя кассовый отчет, внес в него исправления и не проследил за внесением исправлений в кассовую книгу кассиром. При обнаружении экспертом расхождений между записями в кассовой книге и кассовом отчете он устанавливает причины их возникновения. Затем э-б проверяет соответствие оборотов по кассовым отчетам и накопительной ведомости. При проверке оборотов особое внимание следует уделить на сторнировочные записи, так как в практике встречаются исправительные проводки записей, которых в действительности не было, что производится в целях сокрытия разного рода нарушений и злоупотреблений. При установлении несоответствия оборотов, отраженных в накопительной ведомости, оборотам по кассовым отчетам выявляются проводки, в которых допущены неправильные записи и производится исследование ПД, послуживших основанием для их проставления.

Наиболее часто в операциях с наличными деньгами встречается такой вид злоупотреблений, как оприходывание и списание ДС по подложным документам. Если э-б представлен фальсифицированный документ, то он должен проверить, не является ли такой документ одновременно подложным и по содержанию. В таком случае э-б применяет встречную проверку операции, оформленной подложным документом, с иными, бесспорно, правильными документами или другими операциями, оформленными бесспорными документами. Одним из наиболее распространенных способов совершения злоупотреблений является полное или частичное неоприходывание по кассе наличных денег, полученных из банка, или от отдельных лиц за разные услуги. Размер недостач в подобных случаях э-б устанавливает путем сопоставления записей о поступлении ДС. В случае несоответствия оприходованных сумм с фактически внесенными плательщиками э-б необходимо проанализировать все экземпляры документов, включая находящиеся на руках у плательщиков.

2. Исследование операций по расчетному и валютным счетам

Экспертиза проводится на основании выписок из лицевых счетов и приложенным к ним оправдательным документам, а также журналы-ордера по 51, 52 и 55 счетам. Вначале проверяют остатки ДС, отраженных в выписках банка по соответствующим счетам с остатками средств по данным счетам. Полноту банковских выписок устанавливают по их постраничной нумерации и переносу остатков на счета. Остаток ДС на конец периода в предыдущей выписке по соответствующему счету должен равняться их остатку на начало периода в следующей выписке. При установлении в выписке неоговоренных исправлений и подчисток проводят встречную проверку данных выписки с записями в первом экземпляре лицевого счета, находящемся в банке. Далее следует убедиться, все ли проведенные через банк операции являются достоверными и подтверждены соответствующими подлинными документами. Следует иметь в виду, что иногда злоупотребления могут быть обнаружены при составлении неправильных корреспонденций счетов, искажении записей в учетных регистрах, а также бухгалтерских записей, не обоснованных документами, составлении сторнировочных проводок без документальных подтверждений и действительной необходимости, неправильном подсчете и переносе итогов с одной страницы регистра на другую.

Присвоение наличных денег, полученных из банка путем фальсификации выписок, раскрываются проверкой подлинности выписок в банке. Кроме того большую пользу приносит сверка записей по расчетному счету с корешками чековой книжки и записями по счету 50.

Наблюдаются случаи использования ДС в личных целях, например, для оплаты с расчетного счета предприятия штрафов, носящих персональный характер, а также для оплаты работ услуг неслужебного характера.

3. Исследование операций с подотчетными лицами

При исследовании операций с подотчетными лицами э-б использует следующие документы: отчеты кассира и приложенные к нему ПД в части выдачи и возврата подотчетных сумм; кассовая книга за тот же период; авансовые отчеты подотчетных лиц; список лиц, имеющих право получать в подотчет деньги на хозяйственные операционные нужды; ЖО №7-АПК или

соответствующая машинограмма; Протоколы допросов подотчетных лиц, совершивших злоупотребление и бухгалтера, ведущего учет расчетов

Наиболее часто встречается такой вид злоупотреблений, как списание денег по подложным документам. В случае, если криминалистом доказана подложность документа, э-б необходимо произвести встречную проверку или взаимный контроль документов, отражающих эту же хозяйственную операцию.

Одним из наиболее распространенных способов злоупотреблений является неудержание подотчетных сумм из оплаты труда при их невозврате. В этом случае э-б проверяет РПВ, по которой должно производиться удержание из оплаты труда работников. Проверяются также платежные ведомости, составленные на основании данных РПВ. В результате данного исследования э-б выявляет факты:

- Расхождение между записями по кассе выданных в подотчет и отражении этих операций по ЖО№ 7-АПК
- Расхождение между записями по ЖО №7 –АПК в части удержания из ОТ и взноса наличными деньгами в кассу с данными по кассе и РПВ или платежной ведомости
- Необоснованности списания подотчетных сумм на затраты производства
- Недооприходывание ТМЦ, приобретенных за наличный расчет через подотчетных лиц.

4. Исследование операций по оплате труда

При исследовании операций по ОТ э-б исследует следующие документы: РПВ по начислению ОТ; Платежные ведомости, РКО на выдачу заработной платы; Первичные документы по начислению ОТ; Лицевые счета работников; Приказы, распоряжения администрации организации; Данные А и СУ по счету 70; Протоколы допросов обвиняемых, свидетелей и бухгалтера, ведущего учет по ОТ.

Наиболее часто в операциях по ОТ встречаются следующие злоупотребления:

- Производится начисления ОТ за невыполненный объем работ, неполученную продукцию
- Производится начисление ОТ подставным лицам
- Неправильно производится удержание из ОТ

- **Злоупотребления с выдачей ОТ**

Э-б при проверке правильности начисления ОТ сверяет данные первичных документов по начислению ОТ с документами на оприходование продукции, выполнение объема работ , за который производились данная оплата. Он сверяет табель учета рабочего времени и начисления заработка работникам животноводства с данными карточек или журналов надоя молока, актами оприходования приплода, расчета определения прироста и устанавливает соответствие или не соответствие данных документов.

Для проверки начисления ОТ подставным лицам э-б использует данные отдела кадров о данном работнике. Приказ о зачислении его на работу , наличие трудовой книжки, ведомости на выплату заработной платы з а предыдущий месяц.

При проверке правильности удержаний из ОТ э-б руководствуется действующим законодательством по налогообложению граждан, проверяет законность всех удержаний, производимых из ОТ работников, изучает есть ли согласие работника на удержание из его ОТ той или иной суммы.

5. Исследование операций с товарно-материальными ценностями

Основными задачами э-б при исследовании операций с МЦ являются:

- проверка документальной обоснованности и правильности отражения в учете поступления и расхода сырья и материалов;
- определение по материалам инвентаризации размера недостач(излишков) МЦ;
- установление размера причиненного учреждению материального ущерба.

Объектами исследования операций с МЦ являются ПД, отражающие движение этих ценностей, данные аналитического и синтетического учета, формы отчетности, материалы инвентаризаций.

Э-б сопоставляет содержание счетов, платежных документов поставщиков с записями в приходных ордерах, приемных актах, карточках складского учета и учетных регистрах. При этом он сличает наличные и суммовые показатели и устанавливает, все ли поступившие материалы оприходованы, соответствуют ли принятые материалы оплаченным по наименованиям, сорту, размеру и другим признакам.

особое внимание уделяется на то, оприходованы ли полностью выявленные при приемке излишки МЦ и возмещен ли ущерб от обнаруженных недостатков.

Тщательному исследованию подвергаются документы, которыми оформляется списание недостающих, испорченных или бракованных материалов.

При исследовании учетных данных о реализации материалов э-б устанавливает, не скрыты ли в записях по счету реализации необоснованные списания недостатков, поступили ли на расчетный счет ДС за проданные материалы, а если расчеты производились через кассу, то оприходованы ли наличные деньги.

Исследуя данные инвентаризации МЦ, э-б выясняет, насколько полно она проведена, все ли материалы подвергались инвентаризации, каковы результаты, своевременно и правильно ли они отражены в б/у, возмещен ли ущерб от порчи и недостачи МЦ. Объектами исследования при этом являются протоколы инвентаризационных комиссий, сличительные ведомости, оборотные ведомости и другие документы.

Необходимо тщательно проверить обоснованность зачета пересортицы и списания материалов в пределах норм, так как нередко за счет этого покрываются недостатки и потери МЦ.

После исследования результатов инвентаризации э-б устанавливает правильность исчисленного материального ущерба и отражает в своем заключении суммы, взысканные или подлежащие взысканию с виновных лиц, а также неправильно отнесенные на затраты производства или включены в издержки обращения.

6. Исследование операций с основными средствами

Методика исследования операций с ОС зависит от способов злоупотреблений, которые имеют место с данными ОС:

- неправильная оценка ОС;
- неоприходование ОС;
- неоприходование МЦ, полученных после ликвидации ОС;
- неправильное списание ОС;
- замена дорогостоящих ОС более дешевыми;
- создание неучтенных резервов.

Экспертиза исследования операции с ОС состоит в проверке и сопоставлении данных отчетов об остатках ОС с данными синтетического и аналитического учета. При этом бухгалтерские записи сверяются с данными ПД о поступлении и выбытии ОС. Правильность оценки ОС э-б устанавливается по ПД, калькуляционным расчетам. Если при этом требуется специальные инженерные знания, э-б ходатайствует перед следователем о назначении технической экспертизы. Наиболее распространенными злоупотреблениями является неоприходывание ОС с целью последующего их изъятия. В подобном случае э-б исследует акты документальной ревизии, ПД и учетные регистры, отражающие операции по оплате приобретенных ОС, их оприходывание и выбытию. При этом проверяют правильность оформления ПД, содержание в них необходимых реквизитов, нет ли в них неоговоренных исправлений и подчисток, арифметических ошибок, соответствие данных документов учетным данным. При исследовании правильности списания с баланса ОС э-б должен убедиться в наличии и правильности оформления соответствующих актов. При этом из документов должно быть видно, как использовались списанные объекты.

Злоупотребления с ОС путем замены объектов более дешевыми того же наименования чаще всего встречаются когда запутан учет, нарушены правила контроля за сохранностью имущества, когда записи в регистрах имеют детализации об АУ, отсутствует техническое списание объектов, не указывается из какого материала они изготовлены и какие их особенности. При исследовании недостатков и излишков ОС э-б исследует материалы инвентаризации, при этом он проверяет, был ли соблюден порядок проведения инвентаризации, правильно ли оформлены инвентаризационные материалы, обоснованы ли результаты сличения учетных и фактических данных об остатках ОС. Подтверждение факта недостачи ОС э-б должен определить размер ущерба.

7. Исследование операций состояния бухгалтерского учета и контроля

Экспертиза исследования состояния БУ и контроля состоит в установлении:

- соответствия постановки БУ теоретическим основам, отраслевым особенностям и предъявленным требованиям;

- соблюдение основных положений и ведомственных инструкций по организации БУ и О и контроля на исследуемом участке.

Такое исследование осуществляется в несколько этапов:

- исследование и оценка ПД;
- исследование и оценка записей в регистрах
- анализ и оценка бухгалтерской отчетности.

Прежде всего э-б по предъявленным материалам знакомится с организацией документооборота. Способы документов разнообразны. ПД могут подвергаться анализу в части своевременности и правильности их оформления, обоснованности бухгалтерских записей ПД, соблюдения типовых корреспонденций счетов, правильности арифметических подсчетов.

В процессе исследования могут быть обнаружены следующие нарушения:

- составление документов не по установленной форме
- отсутствие распоряжения на оформление операций или отсутствие исполнительного документа при распорядительном
- отсутствие при документах необходимых приложений и наличие расхождений
- расхождение в нескольких экземплярах одного и того же документа
- составление бухгалтерских записей с нарушением типовой корреспонденции
- несвоевременное составление бухгалтерских записей.

При выявлении указанных нарушений э-б анализирует содержание отраженных в документе хозяйственных операций. При исследовании регистров БУ э-б устанавливает

- отсутствие АУ по балансовым счетам, по которым он должен вестись
- открытие и ведение счетов, не предусмотренным счетным планом
- отсутствие необходимых записей в книгах и карточках АУ, оборотных ведомостях, главной книге и несогласованность записей по однородных ХО в различных учетных регистрах
- наличие в регистрах записей необоснованных ПД
- наличие кредитового сальдо по активным счетам, и дебетового по пассивным счетам
- наличие в регистрах необоснованных и неоговоренных исправлений
- неправильный подсчет итогов и перенос их со страницы на страницу

При исследовании бухгалтерской отчетности выявляют:

- полнота отраженных в БУ всех хозяйственных и финансовых операций, совершенных в отчетном периоде
- соответствие данных СУ данным АУ
- своевременность и полнота проведения инвентаризации статей баланса и отражение ее результатов в учете.

Тема 8. Заключение по результатам судебно-бухгалтерской экспертизы и его реализация.

1. Понятие, значение и структура заключения, составляемого экспертом-бухгалтером.
2. Содержание заключения.
3. Требования к содержанию заключения.
4. Реализация заключения в судебно-бухгалтерской экспертизе в судебном процессе.
5. Отказ эксперта-бухгалтера от выдачи заключения по результатам экспертизы.

В.1. Понятие, значение и структура заключения, составляемого экспертом-бухгалтером.

По результатам проведенной экономической экспертизы экспертом составляется заключение.

Заключение – это письменный мотивированный ответ на поставленные вопросы, сформулированный на основе специальных знаний в области бухгалтерского учета, анализа и контроля финансово-хозяйственной деятельности по результатам всестороннего, полного и объективного исследования предоставленных бухгалтерских (финансовых) документов и иных материалов дела.

В соответствии с требованиями уголовно-процессуального законодательства заключение эксперта-бухгалтера состоит из трех частей: вводной, исследовательской части и выводов.

Заключение эксперта, работающего в экспертном учреждении, составляется на соответствующем бланке.

Каждая страница подписывается экспертом-бухгалтером, после выводов подпись заверяется оттиском круглой печати экспертного учреждения.

Предметы и документы, являющиеся объектами судебно-бухгалтерской экспертизы, включая образцы, должны быть, упакованы, опечатаны экспертом-бухгалтером и вместе с его заключением или сообщением о невозможности его выдачи возвращены органу (лицу), назначившему производство судебно-бухгалтерской экспертизы.

Каждая страница заключения и приложений к нему в виде фототаблиц, чертежей, диаграмм, ведомостей и тому подобного подписывается судебным экспертом, осуществлявшим проведение экспертизы, и удостоверяется печатью лицензиата.

Заключение и приложения к нему составляются в двух экземплярах, первый из которых направляется органу (лицу), назначившему экспертизу, а второй – вместе с учетной карточкой хранится в наблюдательном производстве.

В соответствии со ст. _____
поручено организовать проведение _____ экспертизы.
Срок исполнения _____ дней.
Дата регистрации _____
Подпись _____

УЧЕТНАЯ КАРТОЧКА
заключения эксперта № _____

Поступление материалов и их движение

Дата выдачи эксперту _____
Эксперт(ы): _____
Дата поступления объектов исследования _____
Дата поступления дополнительных материалов _____
Дата сдачи экспертизы _____ Длительность проведения экспертизы _____ дней.
Сумма оплаты _____

Экспертиза

Вид экспертизы _____
Подвид экспертизы _____
Характер экспертизы: первичная, дополнительная, повторная.
Способ выполнения экспертизы: комиссионная, комплексная.
Количество вопросов _____ Количество объектов _____
Орган (лицо), назначивший экспертизу _____
Основание для проведения экспертизы _____
Материалы поступили из _____
(область, район)

По делу № _____
(наименование дела)

Уведомления, ходатайства

Уведомление о сроках направлено _____ Дата возобновления производства
(дата)

Дата	заявления	Дата	О
ходатайства	_____	ответа	чем
	_____	_____	_____
	_____	_____	_____

Выполнение экспертизы

Направлено сообщение о невозможности дачи заключения по причине _____

КАРТОЧКА

проведения _____
(указывается вид экономической экспертизы)
по материалам _____
(указываются наименование и номер дела или материала проверки)

Орган, назначивший экспертизу _____
(указывается наименование органа)

Постановление (определение) _____
(указываются дата вынесения и дата исходящего документа)

Субъект предпринимательской деятельности _____

Объекты исследования _____
(указываются количество и объем поступивших материалов)

Зарегистрировано _____
(указываются входящий номер и дата поступивших материалов)

Планируемый срок завершения экспертизы «__» _____ 20__ г.

Подготовлено заключение эксперта _____
(указываются номер и дата исходящего документа)

о направлении заключения эксперта)

№ п/п	Содержание		Исполнители	Срок исполнения		Количество затраченного времени (суток)
	проведенных исследований	проведенных мероприятий		дата начала	дата окончания	
1	2	3	4	5	6	7

Итого суток _____

В том числе:

экспертиза находилась в проведении _____

приостанавливалось проведение _____

Выводы по результатам экспертизы: _____

(приводятся выводы из заключения эксперта)

Эксперт _____

(подпись)

(инициалы, фамилия)

СОГЛАСОВАНО

Руководитель подразделения

(звание)

В.2.Содержание заключения.

ПОДПИСКА

Мне (нам), _____
(специалисту (специалистам) организации (наименование
организации),

_____ индивидуального предпринимателя,

_____ (номер, дата выдачи лицензии)

в соответствии со ст. 93 ХПК Республики Беларусь разъяснены права и обязанности эксперта, предусмотренные ст. 70 ХПК Республики Беларусь.

Об уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения или за отказ либо уклонение без уважительных причин от исполнения возложенных обязанностей эксперта в соответствии со статьями 401, 402 УК Республики Беларусь предупрежден (Н.).

«__» _____ 20__ г.

_____ (подпись (и)

ЗАКЛЮЧЕНИЕ ЭКСПЕРТА

Составлено «__» _____ г. № _____

Экспертиза проведена на основании _____
(дата постановления,

_____ наименование органа (лица), назначившего экспертизу,

_____ дата поступления лицензиату)

На разрешение экспертизы поставлены вопросы:

Производство экспертиз поручено _____
(должность, фамилия, инициалы
эксперта (ов)

_____ имеющему(им) _____ образование, а также специальную
подготовку в области производства судебных _____ экспертиз,
(вид экспертизы)

свидетельство о присвоении квалификации судебного эксперта № _____ от _____
и стаж экспертной работы _____

ИССЛЕДОВАНИЕ

_____ (излагается факт и ход исследования экспертом материалов,

_____ какие материалы были представлены и исследованы)

ВЫВОДЫ

Эксперт (и) _____

_____ (подпись (и)

М.П.

Экспертиза начата _____ окончена _____

Во вводной части заключения эксперта указываются:

наименование экспертизы, ее номер, дата составления и место проведения;

номер и дата выдачи лицензии с указанием составляющей лицензируемый вид деятельности услуги – судебно-экспертная деятельность;

дата поступления материалов на экспертизу к лицензиату;

наименование органа (лица), назначившего экспертизу;

основание для проведения экспертизы;

наименование поступивших на экспертизу материалов, способ доставки, вид упаковки и реквизиты исследуемых объектов;

сведения о судебном эксперте (судебных экспертах): фамилия, имя, отчество, образование, специальность (общая и экспертная), ученая степень,

ученое звание, должность, стаж работы по специальности, номер свидетельства о присвоении квалификации судебного эксперта;

обстоятельства дела, имеющие значение для дачи заключения и принятые судебным экспертом в качестве исходных данных;

сведения о лицах, присутствующих при проведении экспертизы (фамилия, инициалы, процессуальное положение), основания их присутствия;

вопросы, поставленные на разрешение лицензиата, которые приводятся в формулировке постановления;

ходатайства судебного эксперта с указанием даты их заявления и получения ответов, результаты их рассмотрения.

При наличии нескольких вопросов судебный эксперт вправе сгруппировать их, а также изложить в той последовательности, которая обеспечивает наиболее целесообразный порядок проведения исследования.

Вопрос, поставленный по инициативе судебного эксперта, излагается также во вводной части, но после вопросов, указанных в постановлении.

Во вводной части заключения дополнительной или повторной экспертизы отмечается, что экспертиза является дополнительной или повторной, излагаются сведения о предыдущей экспертизе: номер и дата заключения, фамилии и инициалы экспертов, наименование экспертного учреждения, выводы предыдущей (предыдущих) экспертизы (экспертиз) и мотивы назначения дополнительной или повторной экспертизы (экспертиз).

В исследовательской части заключения описывается процесс исследования и его результаты, дается научное обоснование установленным фактам. Описание должно соответствовать решаемым вопросам по своей структуре.

В исследовательской части указываются:

состояние объектов исследования;

методы исследования и технические условия их применения, полученные результаты;

цели, условия, результаты проведения эксперимента (если таковой проводился) и получения образцов;

ссылки на материалы, которыми судебный эксперт руководствовался при разрешении поставленных вопросов, в том числе литературные источники (автор, наименование работы, место и год издания, страницы);

результаты процессуальных действий (допросов, осмотров, экспериментов и иных действий), если они имели значение исходных данных при обосновании выводов для решения поставленных перед судебным экспертом вопросов;

ссылки на иллюстрации, приложения и необходимые пояснения к ним;

оценка отдельных этапов экспертизы и всех полученных результатов в целом в качестве оснований для формулирования соответствующих выводов.

Если на некоторые из поставленных вопросов не представилось возможным дать ответы, в исследовательской части указываются соответствующие причины.

Исследовательская часть излагается языком, понятным для лиц, не имеющих специальных знаний. Использованные специальные термины должны разъясняться либо судебный эксперт должен указать источник, где такого рода разъяснения содержатся.

Министерство юстиции Республики Беларусь
Институт судебных экспертиз

Заключение
эксперта-бухгалтера Нечитайло Ф.С.
по гражданскому делу № 2-22.

1. Вступительная часть.

Бухгалтерская экспертиза назначена решением народного суда Барановичского района Гомельской области от 20 января 1997 г. По заданию института судебных экспертиз №148 от 20.01.1997 г. экспертизу провел Нечитайло Федор Сергеевич, образование высшее, по специальности «Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности».

Эксперт в соответствии со статьями 181 «Заведомо ложные показания» и 182 «Отказ или отклонение свидетеля или потерпевшего от дачи показания или эксперта от дачи заключения» Уголовного кодекса РБ об ответственности по закону, при даче заведомо неправдивого заключения или уклонении от дачи заключения предупрежден.

Подпись эксперта-бухгалтера

Экспертиза начата 21.02.1997 г.

Экспертиза закончена 10.03.1997 г.

Обстоятельства дела.

Барановичская больница №3 обратилась 05.01.1997 г. с заявлением в прокуратуру Гомельской области возбудить уголовное дело против Носова Федора Григорьевича, ранее работавшего в больнице с 3 января по 30 декабря 1996 г.

За период работы в больнице на должности завхоза Носов Ф.Г. допустил недостачу материалов и денег. Ревизией, проведенной контролером КРУ Минфина РБ по Барановичскому району Гомельской области по состоянию на 01.12.1996 г. выявлена у Носова недостача ценностей в сумме 6246 тыс. руб.

Прокуратурой Гомельской области 15.01.1997 г. рассмотрены материалы по недостаче ценностей у Носова Ф.Г. и в возбуждении уголовного дела отказано, предложено больнице №3 недостачу взыскать в гражданском порядке.

Больница обратилась 16.01.1997 г. в Народный суд Барановичского района с иском к Носову Ф.Г. о взыскании причиненного ущерба в сумме 6246 тыс. руб. Носов Ф.Г. недостачу материалов и денежных средств в полном размере не признал и дополнительно предоставил документы на уменьшение недостачи ценностей. В связи с этим решением Народного суда Барановичского района от 20.01.1997 г. для установления обоснованности суммы иска назначена бухгалтерская экспертиза.

Вопрос, поставленный на решение бухгалтерской экспертизы:

Подтверждает ли эксперт недостачу ценностей в подотчете Носова Ф.Г. за период работы завхозом в больнице №3, установленную ревизией в сумме 6246 тыс. руб.?

Перечень документов, представленных на исследование бухгалтерской экспертизой.

Гражданское дело № 2-22 на 143 листах, в котором находятся следующие документы:

- 1) акт ревизии хозяйственно-финансовой деятельности больницы №3 за период 01.01.1996 г. по 30.11.1996 г., проведенной главным контролером КРУ Минфина РБ по Гомельской области;
- 2) кассовые ордера на выдачу денег подотчет Носову Ф.Г. за ревизуемый период;
- 3) расписка на выдачу денег Носовым заготовителям фруктов от 10.08.1996 г. на сумму 600 тыс. руб.;
- 4) инвентаризационные ведомости продуктов, овощей и фруктов за ревизуемый период;
- 5) учетные регистры и приложенные к ним документы по учету ТМЦ и денежных средств в подотчете Носова Ф.Г. за ревизуемый период.

Экспертиза проводилась в помещении Барановичского народного суда района с участием Носова Ф.Г.

Комиссионное заключение.

Комиссия судебных экспертов по возможности одновременно знакомится с материалами экспертизы, производит осмотр объектов и образцов.

Результаты всех проведенных исследований по комплексной экспертизе оцениваются судебными экспертами в ходе проведения совещания.

Комиссия дает общее заключение при условии согласия с ним каждого из судебного экспертов, участвующих в исследовании.

В случае разногласия между судебными экспертами каждый из них или часть судебных экспертов дают отдельное заключение либо судебный эксперт, мнение которого расходится с выводами большинства, формулирует его в заключении отдельно.

В исследовательской части этого заключения исследования каждого из судебных экспертов излагаются отдельно. Результаты оценки единоличных исследований и частные выводы, сделанные на этой основе, также излагаются раздельно (промежуточная синтезирующая часть). Совместная оценка результатов комплексного исследования излагается в конце исследовательской части непосредственно перед выводами (общая синтезирующая часть).

Каждый судебный эксперт вправе подписать общее заключение либо ту его часть, которая отражает ход и результаты проведенного им лично исследования.

2. Исследовательская часть.

При исследовании хозяйственных операций, отражающих движение товарно - материальных ценностей и денежных средств в подотчете бывшего завхоза больницы №3 Носова Ф.Г., изучены вышеприведенные документы, а также нормативно-правовая документация, регулирующая эти операции, материалы по обоснованию иска и пояснения Носова Ф.Г. При исследовании применялись следующие методические приемы: информационное моделирование; нормативно-правовое регулирование; исследование документов по форме и содержанию; встречная проверка; взаимный контроль операций и документов; расчетно-аналитическая и логическая проверка документов; группировка данных, добытых в процессе исследований, хронологическая, систематизированная, хронологично-систематизированная.

Исследование по вопросу: подтверждает ли эксперт недостачу ценностей в подотчете Носова Ф.Г. за период работы завхозом в больнице №3, установленную ревизией в сумме 6246 тыс. руб.

Контролером КРУ Минфина РБ по Гомельской области выявлена у завхоза больницы №3 недостача по состоянию на 30.11.96 г. в сумме 3669 тыс. руб. (материалы и хозяйственный инвентарь).

Проведенная ревизия выявила недостачу продуктов питания на сумму 963 тыс. руб., фруктов и овощей на сумму 662 тыс. руб. по состоянию на 25.11.96 г. в подотчете у Носова Ф.Г. Ревизия проведена при участии Носова Ф.Г. о чем свидетельствуют инвентаризационные и сличительные ведомости, подписанные Носовым Ф.Г. и его пояснения по поводу выявленной недостачи ценностей, ревизией также выявлена непогашенная задолженность по подотчетным суммам, выданным Носову на операционные и хозяйственные расходы больницей №3 в сумме 352 тыс. руб. В недостачу денежных средств ревизия отнесла деньги в сумме 600 тыс. руб., по расписке, согласно которой Носов Ф.Г. передал деньги заготовителям фруктов Бродскому А.М. и Кобринскому Д.П. место жительства которых неизвестно и паспортные данные не указаны. Таким образом, общая сумма недостачи материальных ценностей и денежных средств, выявленная ревизией и Носова Ф.Г. составляет 6240 тыс. руб.

Бухгалтерская экспертиза исследовала акты на передачу материальных ценностей Носовым Ф.Г., инвентаризационные и сличительные ведомости инвентаризации материальных ценностей и денежных средств, регистры аналитического и синтетического учета и первичные документы за тот же период.

Экспертиза установила, что первичные документы и учетные регистры в больнице №3 составляются в точном соответствии с положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете. В связи с этим доброкачественность документов не вызывает сомнения.

.....
Таким образом, бухгалтерской экспертизой установлено, что недостача материальных ценностей и денежных средств у бывшего завхоза Барановической больницы №3 Носова Ф.Г. по состоянию на 30 декабря 1996г. составляет:

материалов и хозяйственного инвентаря	– 3669 тыс. руб.
продуктов питания	– 963 тыс. руб.
фруктов и овощей	– 662 тыс. руб.
задолженность по подотчетным суммам (351 тыс. руб. + 600 тыс. руб.)	– 952 тыс. руб.
Всего	– 6246 тыс. руб.

Выводы излагаются в виде ответов на поставленные вопросы.

На каждый из поставленных вопросов дается ответ по существу либо указывается на невозможность его разрешения.

При проведении комплексных экспертиз общему выводу комиссии (или части комиссии) судебных экспертов могут предшествовать частные выводы отдельных судебных экспертов, сформулированные по результатам лично проведенных исследований. Такие же частные выводы формулируют и судебные эксперты, не принявшие участие в формулировке общего (синтезированного) вывода по экспертизе.

Последовательность выводов должна соответствовать порядку проведенного исследования.

3. Выводы.

Бухгалтерская экспертиза исследовала предоставленные документы по форме и содержанию, заслушала пояснения сторон, участвующих в гражданском деле №2-22, на основании проведенного исследования пришла к выводу по вопросу, поставленному Народным судом г. Барановичи Гомельской области.

По поставленному вопросу: Подтверждает ли экспертиза недостачу ценностей в подотчёте Носова Ф.Г. за период работы завхозом в Барановической больнице №3 с 07.01.96 г. по 30.11.96 г.?

Недостача материальных ценностей и денежных средств у Носова Ф.Г., образовавшаяся за период работы в больнице №3 г. Барановичи с 07.01.96 по 30.11.96 в должности завхоза, 6246 тыс. руб. Расхождений с суммой недостачи ценностей, выявленных ревизией, не имеется.

Эксперт-бухгалтер

Института судебных экспертиз

Ф.С. Нечитайло

г. Барановичи
20 марта 1997 г.

В.3. Требования к содержанию заключения

Изложение результатов экономической экспертизы следует начинать с описания объектов экономической экспертизы, раскрытия значения исследуемых обстоятельств, отражения их в учете, кратких ссылок на другие, кроме учетных, данные и материалы (акты проверок финансово-хозяйственной деятельности, показания обвиняемых, свидетелей и потерпевших, заключения экспертов других специализаций и иные материалы).

При отражении обстоятельств дела, в частности описании нарушений, допущенных должностными лицами в связи с исследуемыми обстоятельствами, необходимо указать период, в течение которого данные нарушения совершались, размеры и характер причиненного вреда, а также факторы, способствовавшие совершению или сокрытию нарушений. Экспертом должны делаться ссылки на нормативные правовые акты и иные документы, которыми он руководствовался при разрешении поставленных вопросов, а также при необходимости приводиться методики исследования материалов дела.

Обосновывая свои выводы документальными учетными данными, эксперт может **ссылаться на показания обвиняемых, свидетелей и потерпевших** с указанием номеров томов и листов дела.

Ссылки на показания обвиняемых, свидетелей и потерпевших делаются в следующих случаях:

при необходимости обратить внимание на противоречия между документально обоснованными выводами эксперта и показаниями обвиняемых, свидетелей и потерпевших;

если лицо (орган), назначившее экспертизу, считает необходимым проверить достоверность и получить документальное подтверждение или опровержение показаний обвиняемых, свидетелей и потерпевших, в связи с чем ставит эксперту соответствующий вопрос;

когда обвиняемые оспаривают документально оформленные операции и настаивают на принятии во внимание отдельных документов, уменьшающих установленную недостачу материальных ценностей или причиненный вред;

при необходимости представить расчет суммы причиненного вреда, вытекающий из сопоставления учетных данных и данных, приведенных в показаниях, в связи с постановкой соответствующего вопроса.

Если в ходе проведения экономической экспертизы **выявлены нарушения требований нормативных правовых актов** и иных документов, регулирующих деятельность субъекта предпринимательской деятельности, эксперт делает ссылку на соответствующий документ с указанием его названия, органа принятия, регистрационного номера и даты принятия. При этом цитируется положение из документа, которое подтверждает выводы эксперта. Цитата располагается в тексте заключения и в приложение не выносится.

Когда при ответе на вопрос необходима **ссылка на материалы дела** и иные документы, использованные при ответе на предыдущие вопросы, то эксперт может указать на это, не прибегая к полному их цитированию. Если эксперт в обоснование своих результатов исследования ссылается на документы и показания, находящиеся в материалах дела, то в обязательном порядке указываются места их расположения (номера томов и листов дела).

При наличии в материалах дела **заключений экспертов других специализаций**, принятых в качестве исходных данных, эксперт использует их в процессе исследования и основывает на них свои выводы.

Если эксперт приходит к выводу о невозможности дать ответы на некоторые из поставленных вопросов, то в исследовательской части заключения он обязан изложить причины, по которым ему пришлось отказаться от этого.

В целом **исследовательская часть заключения должна быть написана** простым, понятным языком и обеспечивать лицу (органу), назначившему экспертизу, и участвующим в процессе лицам возможность однозначно определить обоснованность экспертного заключения, его доказательственную ценность. Эксперту следует избегать широкого использования специальной терминологии, а разъяснение примененных специальных терминов располагать либо в начале исследовательской части, либо в логической последовательности по тексту исследования. Не рекомендуется приводить коды бухгалтерских счетов и номера форм бухгалтерской отчетности без их расшифровки.

При формулировании выводов экспертизы эксперт не должен применять оценочных юридических терминов, таких, как «злоупотребление служебным положением», «халатность», «хищение», «присвоение», делать выводы о виновности, умысле должностных лиц или использовать выражения: «бухгалтерский учет ведется небрежно», «эксперт предполагает», «операция проведена с целью вуалирования данных учета и сокрытия недостачи» и так далее.

Давая оценку финансовым и хозяйственным операциям или деятельности должностных лиц, необходимо применять экономическую терминологию: «недостача», «излишки», «причиненный вред», «ответственный за полученные под отчет материальные ценности». Следует конкретно указывать, требования каких нормативных правовых актов не соблюдаются субъектом предпринимательской деятельности, в чем состоит их нарушение, каков размер причиненного вреда либо причины, по которым его невозможно определить.

Выводы об обстоятельствах, имеющих значение для дела, по которым эксперту не были поставлены вопросы, но которые были установлены им в процессе исследования, в том числе изложение предлагаемых мероприятий по устранению причин и условий, способствующих совершению правонарушений в финансово-хозяйственной деятельности субъекта предпринимательской деятельности, приводятся в конце заключения.

В.4. Реализация заключения в судебно-бухгалтерской экспертизе в судебном процессе.

Оценка заключения эксперта – это установление его допустимости как доказательства.

Заключение эксперта-бухгалтера оценивается следователем или судом по их внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном и объективном рассмотрении всех обстоятельств дела в их совокупности, руководствуясь законом. Наиболее сложным компонентом оценки следователем, судом заключения эксперта является **определение его достоверности** (правильности, обоснованности).

В отношении заключения эксперта органы следствия и суд должны проверить и оценить.

1) Связь заключения с другими источниками доказательств, в частности:

заключение эксперта-бухгалтера должно быть непосредственно связано с другими источниками доказательств по делу;

в заключении эксперта-бухгалтера все факты должны излагаться объективно, на основе его специальных познаний. Основанием для опорочивания заключения эксперта-бухгалтера может служить использование им в заключении познаний из других областей науки, не имеющих отношения к бухгалтерскому учету;

в заключении эксперта-бухгалтера должно быть основано на исследовании всех имеющихся в деле источников доказательств. Так, заключение эксперта-бухгалтера нельзя считать полноценным, если оно основано только на документах, без учета показаний свидетелей и обвиняемого об изложенных фактах.

2) Факторы процессуального характера. Здесь оценивается:

заключение для данного дела фактов, установленных экспертом-бухгалтером. В данном случае имеется ввиду соотношение этих фактов с

предметом доказывания;

заключение эксперта-бухгалтера может быть признано доброкачественным при условии, если в процессе его составления были соблюдены все установленные законом процессуальные нормы;

достоверность и доброкачественность доказательств, положенных в основу заключения эксперта бухгалтера. Заключение эксперта-бухгалтера следует основывать на достоверных и доброкачественных доказательствах, при этом эксперт-бухгалтер не несет ответственности за качество исследуемых им материалов;

доказательства, на которых основано заключение эксперта, и их источники должны находиться в деле. Это необходимо для оценки доказательственного заключения фактической стороны заключения эксперта-бухгалтера.

3) Факторы научно-методического характера, связаны с исследовательской работой эксперта-бухгалтера и с составлением им заключения. При этом учитывается:

степень учета экспертом-бухгалтером соответствующих нормативных актов по бухгалтерскому учету;

правильность методики, примененной экспертом-бухгалтером при исследовании им операций;

соответствие заключения вопросам, поставленным на разрешение эксперта. Заключение эксперта, составленное не в соответствии с поставленными передним вопросам, является неполноценным;

обоснованность заключения документами, записями в счетных регистрах и иными материалами дела. Заключение должно содержать ссылки на листы дела, где находятся такие доказательства, чтобы облегчить его проверку и оценку. При ссылке эксперта-бухгалтера на нормативные акты указывается их наименование, номер и дата. Ссылка на листы дела не подтверждается только та часть заключения, в которой эксперт-бухгалтер оперирует своими знаниями;

отсутствие в заключении внутренних противоречий;

логическое построение заключение, т.е. оно должно быть построено по законам логики;

отсутствие существенных пробелов;

категоричность заключения. Вероятное заключение исключает возможность использовать его в качестве доброкачественного источника доказательств при оценке имеющихся в деле доказательств в их совокупности;

отсутствие в заключении ошибок. Имеются ввиду ошибки, которые не могут быть исправлены путем допроса эксперта-бухгалтера, а также ошибки, влияющие на выводы эксперта и ставящие под сомнение новые факты, излагаемые в заключении.

4) Обстоятельства, относящиеся к субъективным качествам эксперта-бухгалтера. Они должны быть учтены следователем и судом при назначении судебно-бухгалтерской экспертизы.

Собранные по делу доказательства, в том числе и содержащиеся в заключении эксперта-бухгалтера, должны объяснять установленные по делу обстоятельства. Если же возможно различное объяснение всей совокупности имеющихся по делу доказательств, то нельзя расценивать собранные косвенные доказательства, в том числе и заключение эксперта-бухгалтера.

Придя к выводу, что установленные экспертом факты не имеют значение для дела, следователь не производит тщательной проверки заключения. В то же время при проверке он обращает внимание на факты, фигурирующие не только в выводах, но и в исследовательской части заключения, в которой иногда указывается на правильное оформление отдельных операций, допущенные арифметические ошибки и т.п.

Все это эксперт-бухгалтер нередко не увязывает со своими выводами, тогда как следователь, имея материалы дела, может установить связи этих "ошибок" с преступлениями, по поводу которых производится расследование.

Следователь и суд должны установить, допускает ли наука бухгалтерского учета использование тех методов и приемов исследования, которые примет эксперт, обосновано ли его заключение изученными. Здесь, в частности, следует обращать внимание, проверял ли эксперт в необходимых случаях документы, работал ли он над материалами, которые были представлены в его распоряжение, или же сам собирал требуемые для дачи заключения документы.

В случаях, когда эксперт-бухгалтер был лишен возможности основывать заключение на подлинных документах и исследовал лишь их копии, особое внимание следует уделить проверке достоверности содержащихся в них сведений; в частности, рекомендуется произвести криминалистическую экспертизу, чтобы получить ответ на вопрос, в каком состоянии были подлинные документы.

Должна быть проверена также **компетентность эксперта** (сведения об образовании, стаже работы) и его незаинтересованность в исходе дела.

Очень важно уяснить является ли эксперт лицом беспристрастным, незаинтересованным в исходе дела, не участвует ли он в этом деле в ином процессуальном качестве, несовместимом с положением эксперта (свидетель, потерпевший, следователь, лицо, ведущее дознание, обвинитель, защитник, ревизор, составивший акт ревизии, послуживший основанием к возбуждению уголовного дела), не состоит ли в родственных связях с потерпевшим или обвиняемым, не находится ли в служебной или иной зависимости.

Если предъявленное заключение недостаточно ясно или неполно и выявленные неточности невозможно устранить путем допроса, то **назначается дополнительная экспертиза**. Перед экспертом-бухгалтером ставятся новые вопросы следователем и судом. Повторная экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта-бухгалтера или сомнений в его правильности.

В.5. Отказ эксперта-бухгалтера от выдачи заключения по результатам экспертизы.

В случае если ни на один из поставленных перед судебным экспертом вопросов он не смог дать ответ по существу (хотя бы частично), составляется сообщение о невозможности дачи заключения, которое состоит из трех частей: вводной, мотивировочной и заключительной.

В мотивировочной части подробно излагаются причины невозможности дачи заключения.

В заключительной части указывается на невозможность дать ответ по каждому поставленному перед судебным экспертом вопросу.

Органу (лицу), назначившему экспертизу, сообщается о невозможности дачи заключения по поставленному вопросу, если:

представленные материалы непригодны или недостаточны для дачи заключения и устранение этого препятствия оказалось невозможным;

современный уровень методик и методов исследования не позволяет однозначно решить поставленный вопрос;

нет научно разработанной методики решения поставленного вопроса;

выявленные совокупности признаков противоречивы и недостаточны для решения вопроса по существу.

Если по одним вопросам судебный эксперт дает заключение, а по другим имеется основание для сообщения о невозможности дачи заключения, составляется единый документ – заключение эксперта.