

## **Приемы и способы контроля, используемые при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы**

Макеенко Геннадий Иванович

Демидова Елизавета Валерьевна,  
Гулевич Дарья Олеговна  
Студенты

УО «Белорусский Государственный Экономический  
Университет»

Techniques and methods of control used in the production of forensic  
accounting expertise

Makeenko Gennady Ivanovich

Demidova Elizaveta Valerievna,  
Gulevich Daria Olegovna  
Students

EE "Belarusian State Economic University"

## **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.

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.

Совокупность частных приемов, применяемых экспертом-бухгалтером при исследовании материалов конкретных уголовных дел составляет содержание частных методик в судебно-бухгалтерской экспертизе (далее - 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.

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.

Применение общих приемов исследования данных бухгалтерского учета экспертом-бухгалтером связано, прежде всего, с использованием приемов детальной проверки документов. 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. 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. 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 2022 г., в сумме 5100 руб.

Из материалов дела следовало, что предыдущая инвентаризация в магазине проводилась по состоянию на 10 мая 2022 г. в связи с принятием ценностей от прежнего заведующего магазином.

Бухгалтер-эксперт, исследовав материалы инвентаризации на 10 мая и 17 сентября 2022 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 2022 г. масло сливочное на сумму 6858 руб. получено заведующим магазином по счету-фактуре № 257 от 13 сентября 2022 г., т.е. до проведения инвентаризации 17 сентября 2022 г.

Проверкой документов у поставщика установлено, что масло сливочное отпускалось магазину "Продукты" и вывезено автомобилем 13 сентября 2022 г. Это подтверждено также путевым листом от 13 сентября 2022 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 2022 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.

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 выявить 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 2022 г. в сумме 14 652 руб.

Бухгалтер-эксперт, исследовав материалы инвентаризации на 1 февраля и 15 июня 2022 г., данные бухгалтерского учета и документы за межинвентаризационный период, установил, что в находившейся в бухгалтерии описи на 15 июня 2022 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 «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).

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 операциям в других субъектах хозяйствовавшего, а так же в различных подразделениях проверяемого предприятия».

Используя метод встречной проверки, 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 мнению авторов, 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-бухгалтерской экспертизы 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

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. 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;

- 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;

- 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;

- 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;

- неоговоренные исправления в счетных регистрах, наличие исправительных бухгалтерских проводок без документальных оснований и действительной необходимости;

- наличие одностороннего сторно.

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. 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.

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, формально-логических или графических 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 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, а правдивость учета зависит не только от достоверности входящей информации, 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).

Идя от общей экспертной версии о способе искажения учетных данных через его признаки, эксперт изучает те свойства системы счетных записей, которые возникли под влиянием криминогенных факторов, и эталонные. 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.

#### Список использованных источников

Белов, А.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: Учебник/ А.А. Белов, А.Н. Белов. - М.: Книжный мир, 2017.

Дубоносов, Е.С. Судебная бухгалтерия: Учебное пособие / Е.С. Дубоносов, А.А. Петрухин. - М.: Книжный мир, 2017. - 324 с.

Ковалевская, А.В. Судебно-бухгалтерская экспертиза: основные цели и задачи [Электронный ресурс] – URL: <http://fb.ru/article/82101/sudebno-buhgalterskaya-ekspertiza-osnovnyie-tseli-i-zadachim> - дата доступа 01.12.2022

Шадрин, В. В. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы / В.В. Шадрин. - М.: ЮРИСТЪ, 2017. - 464 с.

Дубоносов Е. С. Судебная бухгалтерия. М.: Юрайт, 2020.