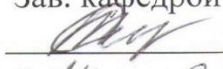


Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

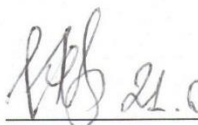
Факультет экономический
Кафедра экономической безопасности и экспертизы
Специальность 38.05.01 - Экономическая безопасность
Специализация Экономика-правовое обеспечение экономической безопасности

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ
Зав. кафедрой
 Е.С. Рычкова
«21» 06 2019 г.

ДИПЛОМНАЯ РАБОТА

на тему: «Использование методов аудита в судебно-бухгалтерской экспертизе»

Исполнитель
студент группы 478 ос-2

 21.06.2019


И.Г. Илика

Руководитель
профессор, к.э.н.

 21.06.2019

С.Б. Бокач

Нормоконтроль
ассистент

 21.06.2019

Н.Б. Калинина

Рецензент
доцент, к.э.н.

 24.06.2019

В.А. Якимова



Благовещенск 2019

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет экономический
Кафедра экономической безопасности и экспертизы

УТВЕРЖДАЮ

Зав. кафедрой

 
подпись И.О. Фамилия

« 5 » 09 2019г.

ЗАДАНИЕ

К выпускной дипломной работе студента Илики Ирины Георгиевны

1. Тема выпускной дипломной работы: Использование методов аудита в судебно-бухгалтерской экспертизе (утверждено приказом от 20.03.2019 № 666-уч)

2. Срок сдачи студентом законченной работы (проекта) 21 июня 2019 год

3. Исходные данные к выпускной квалификационной работе:
судебная бухгалтерская экспертиза, методы аудита, действующие методики проведения экспертного исследования

4. Содержание выпускной дипломной работы (проекта) (перечень подлежащих разработке вопросов:

- раскрыть определение судебно-бухгалтерской экспертизы;
- отразить правовые аспекты судебно-бухгалтерской экспертизы;
- изучить методику проведения экспертного исследования, задачи и во-просы, изучаемые экспертом;
- выявить актуальные проблемы проведения экспертизы и предложить пути их решения.

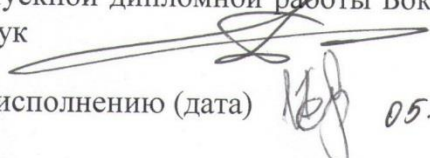
5. Перечень материалов приложения (наличие чертежей, таблиц, графиков, схем, программных продуктов, иллюстративного материала и т.п.)

14 таблиц, 1 приложение, 41 библиографического списка

6. Рецензент по выпускной дипломной работе Якимова Вилена Анатольевна, доцент, кандидат экономических наук

7. Дата выдачи задания 05.09.2018

Руководитель выпускной дипломной работы Бокач Сергей Борисович, профессор, кандидат экономических наук

Задание принял к исполнению (дата)  05.09.2018

РЕФЕРАТ

Дипломная работа содержит 83 с, 14 таблиц, 1 приложение, 41 источник.

СУДЕБНАЯ ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА, СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ, АУДИТ, ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ, ЭКОНОМИЧЕСКАЯ БЕЗОПАСНОСТЬ

Цель дипломной работы – отразить влияние и использование методов аудита на экспертное исследование, проанализировать существующую практику применения данных методов в экспертизе, предложить методы по совершенствованию экспертизы.

Объект дипломной работы – методы экспертного исследования, используемые при ответе на поставленные эксперту вопросы.

В первой главе дипломной работы изучено нормативно-правовое регулирование судебной экономической экспертизы, выделен объект и предмет судебно-бухгалтерской экспертизы.

Во второй главе рассмотрены особенности методов и методик аудита при проведении экспертного исследования, проанализирована методика исследования финансового результата.

В третьей главе отражено практическое применение методик, разработаны рекомендации по устранению основных проблем экспертного исследования.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	5
1 Теоретико-правовая основа экспертного исследования	7
1.1 Правовая основа экспертного исследования	7
1.2 Назначение и порядок производства судебно-бухгалтерской экспертизы	16
1.3 Предмет, объект, судебно-бухгалтерской экспертизы	22
2 Методика судебно-бухгалтерской экспертизы	27
2.1 Методы аудита, применяемые при проведении экспертного исследования	27
2.2 Основные направления судебно-бухгалтерской экспертизы	35
2.3 Методика экспертного исследования операций по формированию финансовых результатов и использованию прибыли	38
3 Практическое применение методов аудита в экспертном исследовании	58
3.1 Анализ арбитражной практики судебной экспертизы по формированию финансовых результатов	58
3.2 Пути совершенствования судебно-бухгалтерской экспертизы	71
Заключение	76
Библиографический список	79
Приложение А Методика определения чистой прибыли предприятия	84

ВВЕДЕНИЕ

Свободные рыночные отношения, пробелы в их правовом регулировании, отсутствие прозрачных механизмов контроля способствуют тому, что экономическая сфера является довольно криминализованной, особую опасность представляют организованные преступные группы, действующие в данной сфере.

В условиях постоянно меняющихся способов совершения экономических преступлений правоохранительные органы сталкиваются с объективными проблемами при выявлении, раскрытии и расследовании преступлений в сфере экономической деятельности. Вследствие этого следственно-судебная практика объективно нуждается в привлечении лиц, владеющих специальными экономическими знаниями, для оказания помощи следствию и суду в расследовании и рассмотрении уголовных дел о преступлениях экономической направленности.

Эффективность борьбы с преступностью неразрывно связана с неопровержимыми доказательствами, которые сотрудникам правоохранительных органов предоставляют судебные эксперты. В условиях современных социально-экономических процессов роль института судебной экспертизы значительно возросла. Процесс расследования невозможно представить без применения различных форм специальных знаний, среди которых значительная роль отводится судебно-экономическим экспертизам.

Актуальность темы дипломной работы обуславливается изучением возможностей использования методов аудита для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы.

Цель работы – отразить влияние и использование методов аудита на экспертное исследование, проанализировать существующую практику применения данных методов в экспертизе, предложить методы по совершенствованию экспертизы.

Для достижения цели поставлены следующие задачи:

- раскрыть определение судебно-бухгалтерской экспертизы;

- отразить правовые аспекты судебно-бухгалтерской экспертизы;
- изучить методику проведения экспертного исследования, задачи и вопросы, изучаемые экспертом;
- выявить актуальные проблемы проведения экспертизы и предложить пути их решения.

При написании дипломной работе использовались действующие законодательные и нормативные документы в области регулирования бухгалтерского учета, аудита и экспертизы, а также гражданско-правовых отношений; научно-методическая литература в области бухгалтерского учета, аудита и экспертизы.

Объект дипломной работы – методы экспертного исследования, используемые при ответе на поставленные эксперту вопросы.

Предмет – экономические и правовые отношения, связанные с исследованием в процессе проведения судебно-бухгалтерской экспертизы.

В ходе написания дипломной работы использовались следующие методы: расчетно – аналитические методы, синтез, анализ, индукция, дедукция и др.

1 ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВАЯ ОСНОВА ЭКСПЕРТНОГО ИССЛЕДОВАНИЯ

1.1 Правовая основа экспертного исследования

Судебная экспертиза - процессуальное действие, состоящее из проведения исследований и дачи заключения экспертом по вопросам, разрешение которых требует специальных знаний в области науки, техники, искусства или ремесла и которые поставлены перед экспертом судом, судьей, органом дознания, лицом, производящим дознание, следователем или прокурором, в целях установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу¹.

Нормами процессуального права (ст. 57 УПК РФ, ст. 79 ГПК РФ, ст. 55 АПК РФ, ст. 29.5 КоАП РФ) предусмотрено привлечение лица, обладающего специальными знаниями – эксперта. В качестве эксперта могут привлекаться государственные и негосударственные экспертные учреждения.

Государственным судебным экспертом является аттестованный работник государственного судебно-экспертного учреждения, производящий судебную экспертизу в порядке исполнения своих должностных обязанностей.²

При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы назначается эксперт, обладающий специальными экономическими знаниями в области бухгалтерского учета.

Эксперт-бухгалтер – это лицо, обладающее специальными знаниями в области бухгалтерского учета, прошедшее специальную аттестацию и привлекаемое в соответствии с положениями процессуального законодательства органами расследования, судом для производства судебно-бухгалтерской экспертизы и дачи заключения.³

Правовая основа проведения судебно-бухгалтерских исследований состоит из совокупности нормативно – правовых актов, регламентирующих основы общественных отношений в области экспертной деятельности, и касающихся

¹ О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: федеральный закон № 73-ФЗ от 31 мая 2001. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

² Там же.

³ Дубоносов Е.С. Судебно-бухгалтерская экспертиза. М.: Юрайт, 2019. С. 229.

нормативного регулирования бухгалтерской деятельности.

Нормативно – правовая основа представляет собой двухуровневую систему: законные и подзаконные акты (таблица 1).

Таблица 1 – Система нормативно-правовых актов

Уровень	Нормативно – правовой акт	Норма права, регламентированная НПА
1 уровень. Международные правовые договоры (ч. 4 ст. 15 Конституции РФ гласит, что нормы международного права и международные договоры РФ – составная часть правовой системы РФ)	<ul style="list-style-type: none"> - ФЗ от 15.07.1995 № 101 – ФЗ « О международных договорах» - Конвенция о правовой помощи и правовых отношениях по гражданским, семейным и уголовным делам (Минск, 22 января 1993 г.) - Европейская конвенция о взаимной правовой помощи по уголовным делам (Страсбург, 20.04.1959) 	<ul style="list-style-type: none"> - Производство судебных экспертиз для других государств. - Правовая помощь по гражданским и уголовным делам странам – участницам СНГ и др. государствами0. - Иное
1 уровень. Нормы Российского права	Конституция РФ	<ul style="list-style-type: none"> - Регламентирует нормативно – правовую основу общественных отношений в РФ. - Гарантирует единое свободное экономическое пространство, финансовые свободы на территории РФ - Регламентирует единообразие бухгалтерского учета на территории страны
	ФЗ от 31.05.2001 № 73 – ФЗ «О государственной судебно – экспертной деятельности в РФ»	- Регламентирует общие принципы производства судебно – бухгалтерских экспертиз, правила проведения экспертного исследования, др.
	ФЗ от 06.12.2011 № 402 – ФЗ «О бухгалтерском учете»	Единые правовые и методологические основы организации бухгалтерского учета в РФ.
	Иные НПА: УПК РФ, ГПК РФ, НК РФ и др.	Регламентируют нормы процессуального права, иные аспекты, необходимые при проведении судебно – бухгалтерской экспертизы
2 уровень. Подзаконные НПА	Указы и Распоряжения Президента РФ	Используются при рассмотрении текущих процедурных и организационных вопросов
	Акты Правительства РФ	Используются при рассмотрении текущих срочных и иных вопросов
	Акты ведомственного и межведомственного характера	НПА управленческого характера, издаются уполномоченными органами.

Немаловажную роль в области судебной – бухгалтерской экспертизы иг-

рают официальные разъяснения, инструкции и указания, к примеру, Постановление ВАС РФ от 04.04.2014 г. № 23 «О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами законодательства об экспертизе».

Изменения, вносимые в нормативно – правовые акты влияют на деятельность судебных экспертов.

Судебно – экспертная деятельность назначается в различных видах судопроизводства. Экспертами могут выступать как государственные, так и негосударственные экспертные учреждения, частные эксперты. Экспертная деятельность предусматривает организацию и производство экспертного исследования.

Субъектами судебно-экспертной деятельности являются:

- государственные судебно – экспертные учреждения в лице руководителя, ответственного за назначение и производство экспертного исследования;
- негосударственные экспертные учреждения;
- частные эксперты.

В систему государственных экспертных учреждений входят: учреждения МВД России, Государственной противопожарной службы МЧС России, Минобороны России, ФТС России, Минюста России и др.

Судебно-бухгалтерские экспертные исследования подведомственны преимущественно учреждениям Минюста России. Возглавляет экспертные учреждения Минюста России Российский федеральный центр судебной экспертизы, а также региональные центры.

Руководитель государственного учреждения, осуществляющий руководство имеет ряд полномочий, закрепленных в п. 5 ч. 1 ст. 9, ст. 14, 15 ФЗ № 73.

Руководителю запрещено привлекать сторонних экспертов, не состоящих в штате учреждения, руководитель может распоряжаться только подконтрольным ему штатом.

Руководитель самостоятельно координирует деятельность подчиненных, обеспечивает своевременное предоставление необходимых для исследования материалов дела, дополнительной информации, необходимой для проведения экспертного исследования.

Руководитель должен обладать высокой квалификацией и специальными знаниями в различных отраслях экспертных исследований, должен знать и уметь оценить возможности своих подчиненных, чтобы представлять кто из штаба сотрудников обладает более глубокими познаниями, необходимыми ему для проведения экспертного исследования. Для руководителя очень важно знать различные методики при проведении различного рода экспертного исследования, это поможет эксперту оценить сложность предстоящего экспертного исследования. При назначении комплексной экспертизы руководитель выбирает последовательность проведения экспертиз. При проведении комплексной или комиссионной экспертизы руководитель назначает из числа группы экспертов организатора, координирующего действия всей группы. Обязанности и права руководителя указаны в статье 14, 15 ФЗ № 73.

Помимо указанных выше полномочий руководитель может контролировать процесс производства судебных экспертиз, относительно сроков проведения экспертизы, их полноты и качества. Проверяются соответствие результатов экспертного исследования поставленным вопросам, верно ли выбраны используемые при проведении экспертного исследования методики, изучены ли все объекты, поставленные на экспертизу.

Процессуальным законодательством не установлены сроки проведения экспертиз, сроки исчисляются с момента назначения экспертизы по момент направления результатов органу, назначившему экспертизу.

Правовая основа деятельности негосударственных экспертных учреждений закреплена в ст. ФЗ № 73.

В настоящее время деятельность по предоставлению экспертных услуг негосударственными коммерческими и некоммерческими организациями получила довольно широкое распространение. Однако некоммерческие организации не имеют основной цели в получении прибыли, в то время как цель деятельности коммерческих организаций и заключается в извлечении прибыли от своей деятельности. Характер экспертизы, ее цели и задачи несопоставимы с указанной целью коммерческих организаций. Ввиду того, что доход от проведения

экспертизы может быть пропорционален удовлетворению желаний инициатора, это может повлечь коррупционную составляющую ввиду заинтересованности эксперт в определенном исходе экспертизы.

Существенное отличие между государственными и негосударственными учреждениями: наличие контроля со стороны руководителя. В негосударственных экспертных учреждениях контроль осуществляется лицом, назначившим экспертизу.

Верховный Суд РФ закрепил статус негосударственных экспертных учреждений как некоммерческих организаций, созданных в соответствии с ГК РФ и № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях», осуществляющих судебно – экспертную деятельность в соответствии с их уставами.⁴

Согласно ч. 1 ст. 41 ФЗ № 73-ФЗ, процессуальному законодательству, ч. 1 ст. 25.9 КоАП РФ, судебно-бухгалтерская экспертиза может проводиться лицами, не являющимися судебными экспертами, но обладающими специальными знаниями, необходимыми для проведения экспертизы.

Деятельность частных экспертов регламентирована ч. 5 ст. 199 УПК РФ, ч. 1 ст. 85 ГПКУ РФ, ч. 4 ст. 55 АПК РФ, т. 25.9 КоАП РФ и др.

При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы назначается конкретный эксперт – экономист. Экспертно – квалификационные комиссии проводят аттестации экспертов на право самостоятельного производства экспертиз и профессиональной подготовки экспертов. В Российском федеральном центре судебной экспертизы при Минюсте России (РФСЦЭ) образуется Центральная экспертно – квалификационная комиссия для аттестации экспертов, где образуются секции, состоящие из 2 и более специалистов, обладающие достаточными знаниями в ой экспертной области, по которой проводится аттестация эксперта.

Положение, утвержденное приказом Минфина, регламентирует проведение аттестации специалистов. Требования к кандидату в эксперты включает не

⁴ О судебной практике по уголовным делам [Электронный ресурс]: постановление Пленума ВС РФ от 21 декабря 2010 г. № 258. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

только знание норм бухгалтерского учета, но и знание действующих нормативно – правовых актов в области бухгалтерского учета, в области судебной экспертизы, знание методов и методик.

Каждые пять лет эксперт должен подтверждать соответствие требованиям к кандидату. Кандидат должен иметь высшее профессиональное образование, обладать специальными знаниями в конкретной отрасли, пройти специальную подготовку по конкретной экспертной деятельности, также эксперт должен быть компетентным и объективным.

Компетентность отражается в знании полномочий, прав и обязанностей эксперта в соответствии с процессуальным законодательством, а также обладать знаниями методики судебно-бухгалтерской экспертизы. Согласно п. 3 ч. 2 ст. 70 УПК РФ, в случае некомпетентности эксперта по какому – либо из вынесенных на экспертизу вопросов, существует возможность отвода эксперта. Подтвердить компетентность можно наличием необходимой квалификации.

Объективность подразумевает непредвзятость эксперта в процессе проведения экспертного исследования. Выводы эксперта должны основываться на научных, практических и методических приемах проведения экспертизы. Законодательно объективность обеспечивается, согласно п. 3 ч. 2 ст. 70 УПК РФ, ч. 1 ст. 18 ГПК РФ, ст. 23 АПК РФ, ст. 25.12 КоАП РФ отводом эксперта в случае, если:

- эксперт некомпетентен по одному из поставленных вопросов;
- эксперт прямо или косвенно заинтересован в исходе дела;
- эксперт зависим от лица, заинтересованного в исходе дела;
- ч. 1 ст. 23 АПК РФ (только для арбитражного процесса) указывает, что основанием для отвода эксперта является проведение им ревизии или проверки, по результатам которой были выявлены обстоятельства, послужившие обращением в суд или используются в качестве доказательств по делу;
- иное.

Нормами ГПК и УПК установлено, что основанием для отвода эксперта не является его предыдущее участие в деле в качестве специалиста или экспер-

та. Нормы административного производства предыдущее участие лица в деле в качестве специалиста является основанием для отвода данного лица в качестве эксперта.

Основой объективности является профессиональный скептицизм: все утверждения, что не основываются на доказательствах – сомнительны.

Все обязанности и права эксперта можно классифицировать по следующим признакам:

- организационно – управленческие, регламентируются ФЗ № 73, обусловлены деятельностью экспертных учреждений и профессиональным статусом сотрудников;

- процессуальные, отличаются спецификой законодательных процедур, определяются нормами гражданского, арбитражного, административного, гражданского судопроизводства;

- личные права эксперта.

Права и обязанности эксперта отражены в ст. 16, 17 ФЗ № 73. Обязанности эксперта в уголовном судопроизводстве закреплены ч. 4 ст 57 УПК РФ.

Во время осуществления экспертом обязанностей по проведению экспертного исследования на него могут оказывать негативное воздействие различные лица: потерпевшие, обвиняемые или лица, связанные с ними. Воздействие может выражаться в угрозе убийства, применения насилия, повреждения имущества и др. Результатом оказанного давления может быть вынесение экспертом заведомо ложного экспертного заключения, искажение или уничтожение материалов, представляющих важные доказательства по делу.

Эксперты, в соответствии с Федеральным законом от 20.08.2004 г. № 119-ФЗ «О государственной защите потерпевших, свидетелей и иных участников уголовного судопроизводства» п. 5 ч. 1 ст. 2, относятся к категории лиц, подлежащих государственной защите.

Эксперт несет юридическую ответственность за совершение различных проступков, неисполнение обязанностей, нарушение конфиденциальности, иное.

Виды ответственности:

- дисциплинарная - предусмотрена за совершение проступков, регламентированных трудовым законодательством. Эксперт, являясь сотрудником экспертного учреждения и после подписания трудового договора, несет ответственность по исполнению судебных экспертных исследований. В случае ненадлежащего исполнения договорных обязательств эксперт несет дисциплинарную ответственность в соответствии со ст. 362 ТК РФ в виде наложения на лицо, совершившее нарушение дисциплинарное взыскание. Это может быть замечание, выговор, увольнение. Основанием для применения дисциплинарной ответственности могут являться применение устаревших, неактуальных методик, недобросовестные выводы, ставшие результатом добросовестного заблуждения, и др.;

- административная – за неисполнение обязанностей: явиться по вызову судьи, органа, должностного лица, назначившего экспертизу, дать объективное заключение по поставленным вопросам, предоставить необходимые пояснения (ст. 17.9 КоАП РФ, ч. 6 ст. 25. 9 КоАП РФ);

- гражданская – причинение вреда при исполнении обязанностей (ч. 1 ст. 1068 ГК РФ). Причиненный вред подлежит возмещению экспертным учреждением или экспертом. Гражданская ответственность эксперта – бухгалтера обусловлена возможностью его доступа к различным видам тайн. Распространение информации, являющейся тайной, может нести материальный ущерб или материальный вред юридическому или физическому лицу;

- уголовная – предусмотрена за совершение правонарушений, предусмотренных УК РФ. Ст. 307 УК РФ предусматривает привлечение эксперта к уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения. Эксперт дает подписку о том, что он предупрежден о привлечении к данному виду ответственности. Подписка скрепляется с заключением эксперта и направляется следователю (п. 5 ч. 1 ст. 204 УПК РФ). Преступление считается оконченным с момента представления экспертом суду заключения.

Эксперт не вправе разглашать данные предварительного расследования,

ставшие ему известными в связи с участием в уголовном процессе в качестве эксперта, если он был об этом заранее предупрежден (п. 5 ч. 4 ст. 57, ст. 161 УПК РФ). За разглашение этих сведений он может быть привлечен к уголовной ответственности по ст. 310 УК РФ.

Руководители экспертных учреждений и их подразделений могут нести уголовную ответственность за злоупотребления служебными полномочиями (ст. 285 УК РФ), служебный подлог (ст. 292 УК РФ), халатность (ст. 293 УК РФ) и др.

Отдельные деяния не являются нарушением законодательства при производстве экспертиз, однако препятствуют осуществлению экспертной деятельности. Не допускается воздействие на эксперта со стороны государственных органов, организаций, объединений и отдельных лиц в целях получения заключения в пользу кого-либо из участников процесса или в интересах других лиц, а также предварительный заказ результатов экспертизы в интересах государственных или коммерческих структур. Лица, виновные в оказании воздействия на эксперта, подлежат ответственности в соответствии с законодательством РФ (ст. 302 УК РФ).

Подкуп или принуждение эксперта в целях дачи им ложного заключения также являются уголовно наказуемыми деяниями (ст. 309 УК РФ).

При производстве судебно-бухгалтерских экспертиз экспертами осуществляется исследование разного рода документов многочисленных субъектов экономической деятельности. Отдельная информация может содержать различные виды тайн, разглашение которых может нанести ущерб организации. Например, к числу объектов коммерческой тайны могут быть отнесены: сведения о производстве, планах развития предприятия, финансах, сроках и сумме кредитования, состоянии рынка, партнерах, переговорах, контрактах и др.

В своей деятельности эксперт обязан не разглашать сведения, которые ему стали известны в связи с производством судебной экспертизы, в том числе сведения, которые могут ограничивать конституционные права граждан, а также сведения, составляющие государственную, и иную, охраняемую законом

тайну (ч. 1 ст. 16 ФЗ № 73).

1.2 Назначение и порядок производства судебно-бухгалтерской экспертизы

Назначение экспертизы в уголовном судопроизводстве происходит на стадии предварительного расследования и судебного разбирательства. Ст. 195 УПК РФ регламентирует назначение экспертизы на стадии предварительного расследования следователем. В уголовном судопроизводстве экономическая экспертиза не относится к обязательным случаям назначения экспертиз. Данная экспертиза может назначаться при расследовании экономических и налоговых правонарушений.

Основанием назначения судебно-экономической экспертизы является совокупность юридических и фактических оснований. К фактическим относятся следующие основания:

- противоречие выводов ревизии и материалов уголовного дела, выводы первоначальной и повторной экспертизы;
- ревизором не были приняты предъявленные документы;
- есть сомнения в правильности исчисления размера ущерба;
- обвиняемый ходатайствует по уголовному делу и др.

Юридические основания закреплены процессуальным кодексом в соответствии с отраслевой принадлежностью (ст. 144, 195 УПК РФ, ст. 79 ГПК РФ, ст. 82 АПК РФ, ст. 26.4 КоАП РФ) и реализуется путем вынесения органами дознания, следователем или судом определения о ее назначении. Согласно ч. 1 ст. 144 УПК РФ в уголовном судопроизводстве органом дознания, следователем, руководителем следственного органа может быть назначена судебно-бухгалтерская экспертиза на стадии проверки сообщения о проверке сообщения о преступлении.

Порядок назначения судебно-бухгалтерской экспертизы сотрудниками предварительного расследования:

- выявление юридических и фактических оснований и момента назначения экспертизы;

- подготовка необходимых документов и материалов уголовного дела;
- выбор учреждения, где будет производиться экспертиза;
- оформление постановления о назначении экспертизы в соответствии с уголовно – процессуальным законодательством;
- ознакомление подозреваемого, обвиняемого и его защитника с постановлением, разъяснение их прав, регламентированных ст. 198 УПК РФ;
- разрешение ходатайства в случае их заявления;
- направление постановления о назначении экспертизы эксперту либо в судебно – экспертное учреждение;
- уведомление эксперта о присутствии или отсутствии органов предварительного расследования при проведении экспертизы.

Постановление – документ, реализующий решение следователя. Постановление о назначении экспертизы состоит из вводной, описательной и резолютивной части.

Вводная часть включает информацию о месте, дате составления, информацию по делу (номер, квалификация и др.).

Описательная часть содержит обстоятельства дела, описывающие потребность в привлечении эксперта. Может присутствовать подробное описание особенностей объектов, которые могут повлиять на мнение эксперта при проведении экспертного исследования.

Резолютивная часть указывает вид и род экспертизы, вопросы, вынесенные на экспертизу, лицо, которому поручено проведение экспертизы, документы и материалы дела.

Материалы, необходимые для проведения экспертного исследования определяются следователем. Эксперт может ходатайствовать о предоставлении дополнительных материалов во время проведения экспертного исследования.

Объектами экспертного исследования могут быть: первичные документы, протоколы допросов свидетелей, заключения экспертов других областей знаний, неофициальные учетные документы. Неофициальные документы могут быть источниками информации, дающими более точную оценку изучаемого со-

бытия. Эти документы составлены материально ответственными лицами по их собственной инициативе, поэтому они находятся вне системы бухгалтерского контроля, и не могут быть использованы в качестве источников доказательств, но могут быть использованы при выявлении виновных лиц. Неофициальные документы могут содержать только частичное отражение бухгалтерской информации, однако, эксперт может сопоставить эти документы с данными бухгалтерского учета.

Для проведения экспертного исследования необходимо предоставить эксперту достаточный объем материалов для проведения экспертизы. Предоставление эксперту чрезмерного объема информации приводит к увеличению сроков проведения экспертизы и необоснованной трате сил эксперта. Предоставление ограниченного объема материалов сужает возможности экспертизы и является основанием ее недостаточности. Чаще всего органы дознания или следователи, назначившие экспертизу, не в состоянии самостоятельно определить объем необходимой для экспертного исследования информации, поэтому на стадии назначения экспертизы необходима консультация со специалистом – бухгалтером.

С целью более глубокого изучения поставленных вопросов можно распределить обязанности по изучению материалов дела между экспертами, например, по отдельным эпизодам, разделам.

Порядок назначения судебно-бухгалтерской экспертизы по гражданским и арбитражным делам регламентируется ст. 79 ГПК РФ. Экспертизы в гражданском судопроизводстве назначаются с целью выявления недостатков товарно – материально ценностей или неверного расчета между юридическими или физическими лицами, неисполнение обязательств по договору.

Согласно ст. 35, ч. 1, 2 ст. 79 ГПК РФ экспертиза назначается по инициативе суда и ходатайству сторон. Экспертиза может быть поручена для проведения государственными и негосударственными учреждениями. Негосударственные экспертные учреждения могут предоставлять свои услуги на договорной основе. В гражданском процессе истцы и ответчики должны самостоятельно

доказывать свою правоту, когда доказательств оказывается недостаточно, суд может инициировать сбор дополнительных доказательств. Судом назначается экспертиза в случае возникновения в процессе рассмотрения дела вопросов, специальных знаний в различных областях науки, техники, искусства, ремесла (ч. 1 ст. 79 ГПК РФ). Суд может назначить дополнительную и повторную экспертизу (ст. 87 ГПК РФ). Сторонами могут быть представлены вопросы, выносимые на экспертизу, окончательный перечень вопросов определяется судом. В случае отклонения предложенных вопросов суд представляет мотивированное основание согласно ч. 2 ст. 79 ГПК РФ. Весь круг вопросов отражается в определении суда о назначении экспертизы (ч. 1 ст. 80 ГПК РФ).

Определение о назначении экспертизы включает три части:

- вводная часть: наименование суда, дата назначения наименование сторон;

- описательная часть: описываются факты, которые нуждаются в подтверждении или опровержении специальными экономическими знаниями. В конце данной части указываются нормы права, на основании которых назначается экспертиза;

- резолютивная часть: наименование экспертизы, вопросы экспертизы, указывается лицо или учреждение, которому поручается экспертиза, перечень материалов, представляемых для проведения экспертного исследования, указывается сторона, несущая обязанности по оплате экспертизы.

Экспертизы в гражданском процессе производятся на платной основе. Эксперт обладает такими правами: знакомиться с материалами дела, принимать участие в исследовании доказательств, относящихся к его компетенции, и др.

Суд обязан разъяснить эксперту его права и обязанности и предупредить его об ответственности за дачу ложного заключения, отказ или уклонения от дачи заключения (ст. 171 ГПК РФ).

Изучение экспертного заключения производится в судебном заседании или в соответствии со ст. 187 ГПК РФ суд основывает решение на тех доказательствах, которые были исследованы в судебном заседании. Исследование, со-

гласно процессуальным правилам, проводится посредством восприятия доказательственной информации судьями и устного исследования в судебном заседании. Заключение оценивается судьями по их внутреннему убеждению, в случае несогласия с мнением эксперта, судья должен мотивировать свое несогласие. Процедура допроса эксперта происходит в соответствии со ст. 187 ГПК РФ: первым эксперту задает вопрос лицо, по ходатайству которого назначен эксперт, затем остальные лица, участвующие в деле.

Порядок назначения судебно-бухгалтерской экспертизы в арбитражном процессе регламентируется ст. 82 АПК РФ.

В арбитражном процессе обязанность доказывания лежит на лицах, участвующих в процессе, поэтому экспертиза назначается с согласия или по ходатайству лиц, принимающих участие в деле.

Инициатива арбитражного суда по назначению судебной экспертизы возможна когда:

- назначение экспертизы необходимо согласно закону или установлено договором;
- необходимо проведение дополнительной либо повторной экспертизы.

При назначении экспертизы стороны могут представлять вопросы для разъяснения экспертом, а также предлагать кандидатуры эксперта. Окончательный перечень вопросов устанавливается судом. При назначении экспертизы суд может: ставить новые вопросы, переформулировать вопросы, не изменяя смысла, мотивированно отклонять письменные вопросы, представленные сторонами.

Судом выносится определение о назначении экспертизы по структуре схожее с определением в гражданском процессе, данная норма права закреплена ст. 80 АПК РФ.

Ст. 84, 85 АПК РФ регламентирована возможность назначения комиссионной и комплексной экспертизы, ст. 87 АПК РФ – повторной и дополнительной.

Экспертиза в арбитражном процессе, как и в гражданском, осуществляется на платной основе (ч. 2 ст. 107 АПК РФ).

Заключение эксперта содержит описание экспертного исследование, а также выводы согласно проведенному исследованию. Ст. 86 АПК РФ гласит о праве эксперта включить в экспертное заключение информацию, не относящуюся к вопросам исследования, но имеющую значения для дела. Экспертное заключение исследуется, равно как и остальные доказательства по делу. Эксперт вправе пояснить выводы экспертного исследования ответить на задаваемые вопросы.

В таблице 2 проведен сравнительный анализ между порядком назначения и проведения экспертизы в арбитражном, гражданском и уголовном процессе.

Таблица 2 – Сравнение процессуальных процедур в различных отраслях права

Критерий	Уголовный процесс	Гражданский процесс	Арбитражный процесс
Стадия рассмотрения дела, на которой назначается экспертиза	Предварительное расследование, судебное разбирательство	Судебное разбирательство	Судебное разбирательство
Инициатор экспертного исследования	Органы дознания, следователь, руководитель следственного органа, суд	Инициатива суда и ходатайство сторон	Суд назначает экспертизу по ходатайству или с согласия лиц, участвующих в деле
Документ, которым назначается экспертиза	Постановление следователя, определение суда	Определение суда	Определение суда
Основной НПА, регламентирующий экспертную деятельность в данной отрасли	УПК РФ	ГПК РФ	АПК РФ

В процессуальном законодательстве предусмотрено назначение дополнительной, повторной и комиссионной экспертизы.

Дополнительная судебная экспертиза (ст. 87 ГПК РФ, ч. 1 ст. 207 УПК РФ, ст. 87 АПК РФ) назначается при недостаточной ясности или полноте заключения первичной экспертизы, возникновение новых вопросов в деле.

Повторная судебно-бухгалтерская экспертиза (ч. 2 ст. 207 УПК РФ, ст. 87 АПК РФ, ст. 87 ГПК РФ) назначается при возникновении сомнений в обоснованности заключения эксперта – бухгалтера, или противоречий в выводах экс-

перта, разногласий в комиссии экспертов. Исследуются те же материалы дела, экспертиза поручается новому эксперту.

Комиссионная экспертиза (ст. 200 УПК РФ, ст. 21 - 23 ФЗ № 73, ст. 84 АПК РФ,) обуславливается необходимостью участия нескольких экспертов, обладающих специальными знаниями в одной отрасли деятельности. Возможно повторное привлечение эксперта, проводившего первичную экспертизу. В случае наличия разногласия между экспертами, эксперт, чье мнение отлично от остальных, дает отдельное заключение, за которое несет ответственность в соответствии с ч.2 ст. 200 УПК РФ.

Комплексная экспертиза (ст. 201 УПК РФ, ст. 21 - 23 ФЗ № 73, ст. 85 АПК РФ) назначается в случае, когда необходима оценка экспертов разных отраслей знаний.

1.3 Предмет, объект судебно-бухгалтерской экспертизы

После назначения экспертизы, при прохождении установленных процессуальных процедур составляется план – график проведения экспертизы. Проведение экспертного исследования подразумевает использование ряда методик и методов проведения анализа бухгалтерской информации.

Предмет и объект судебно-бухгалтерской экспертизы определяет методологию проведения исследования, а также указывает на вид экспертизы. Предмет экспертизы зависит от поставленных вопросов к исследованию и от объекта исследования.

Предметом экспертизы являются данные, которые:

- отражаются в бухгалтерском учете;
- являются документами первичного учета;
- наличие сделанного специалистом в области бухгалтерского учета заключения;
- их круг ограничен поставленными к экспертному исследованию вопросами.

Бухгалтерский учет основывается на формировании систематических синтезированных с первичными документами записей об объектах учета. До-

кументирование является неотъемлемой частью бухгалтерского учета, основываясь на первичных документах, процесс придает данным бухгалтерского учета юридическую силу. Под систематизацией подразумевается упорядочивание объектов учета с целью образования единства, регулируемого нормами законодательства.

Противоправные действия в сфере экономики можно определить путем анализа бухгалтерских документов, ввиду возможности их фальсификаций. Существуют различные методики, позволяющие выявить противоправные действия. Экспертное исследование не может предоставить признание доказательств по делу, а только является описанием сведений о фактах, поскольку конечным субъектом доказывания в соответствии с процессуальным законодательством является суд.

Перечень выносимых на экспертное исследование вопросов ограничивает предмет экспертизы. Эксперт не вправе выходить за пределы исследуемых вопросов и осуществлять действия, не относящиеся к предмету экспертного исследования.

Предмет является определяющим критерием для правильной формулировки вопросов, относящихся к его компетенции.

Основные требования при постановке вопроса эксперту – бухгалтеру:

- четкое формулирование вопросов;
- вопросы должны непосредственно относиться к материалам дела и не носить справочный характер;
- суть вопроса должна быть изложена четко и лаконично.

Под предметом судебно-бухгалтерской экспертизы понимается достоверность отражения в системе бухгалтерского процесса информации об объектах учета, относительно которых эксперт-бухгалтер дает заключение по вопросам, поставленным на его разрешение следователем, судом.⁵

Виды предмета экспертиз: конкретный и родовой. Родовой зависит от компетенций эксперта и возможностей данного вида экспертизы, предусматри-

⁵ Дубоносов Е.С. Судебно-бухгалтерская экспертиза. М. : Юрайт, 2019. С. 112.

вающей исследование бухгалтерских записей с целью установления искаженных данных. Конкретный – круг вопросов, определяемых данной экспертизой, не может быть шире родового объекта. П. 1 ч. 2 ст. 57 УПК РФ указано, что эксперт вправе знакомиться только с материалами уголовного дела, относящемуся к предмету экспертизы. При определении конкретного предмета судебно-бухгалтерской экспертизы учитываются два критерия: специальный и юридический. Специальный – обусловлен уровнем развития методик. Юридический критерий содержится в нормативно правовых актах.

Целью судебно-бухгалтерской экспертизы является исследование записей бухгалтерского учета с целью установления или отсутствия в них искаженных данных.

Бухгалтерский учет имеет ряд атрибутов, на которых основывается бухгалтерская деятельность: первичная документация, счета бухгалтерского учета, двойная запись, инвентаризация, финансовая отчетность и др. Все указанные элементы взаимосвязаны, поэтому разрывы между ними могут свидетельствовать о противоправной деятельности в области учетной информации, в результате чего могут возникать такие несоответствия:

- экономические;
- учетные;
- документальные.

К примеру, преступники могут недобросовестно исполнять обязанности по ведению бухгалтерского учета с целью искажения какой – либо информации. Фальсификация бухгалтерских документов и материалов инвентаризации является наиболее доступной из противоправных действий. Проявиться это может когда будет выявлено хищение материально ответственным лицом, в связи с чем проявляется нестыковка между результатами инвентаризации и бухгалтерскими записями.

Согласно ст. 10 ФЗ № 73: «Объектами исследований являются вещественные доказательства, документы, предметы, образцы для сравнительного исследования, а также материалы дела, по которому производится судебная

экспертиза.» В этой же статье указан перечень объектов, к которым причислены и документы.

«Объекты судебно-бухгалтерской экспертизы – это соответствующие закону источники сведений и носители информации, предоставляемые эксперту и подвергаемые исследованию для установления обстоятельств, входящих в предмет данной экспертизы»⁶.

Объектами могут являться источники информации, а также материальные носители информации. Объекты, как и предмет, разделяются на родовые и конкретные объекты. Родовым объектом является совокупность предметов, обладающих общими признаками. Родовой объект лег в основу дробления видов экспертиз. Конкретный объект – это определенный предмет, используемый в процессе производства экспертиз, он обладает присущими только ему чертами, определяющими специфику экспертного исследования.

Одна из классификаций объектов подразумевает деление экспертиз на общие и специальные. Общие объекты исследования эксперта-бухгалтера включают:

- регистры бухгалтерского учета;
- документы финансовой и налоговой отчетности;
- материалы инвентаризации;
- организационно – распорядительные документы;
- записи оперативно – технического учета.

Специальные объекты включают:

- акты документальной ревизии;
- заключения экспертов в различных областях знаний и др.

Специальные объекты играют немаловажную роль для эксперта – бухгалтера, в виду возможности подтверждения подлинности общих объектов, входящих в предмет текущей экспертизы. Ценной является информация, полученная в результате допросов, так как здесь может содержаться информация, не отраженная в текущих бухгалтерских записях. Показания указанных лиц ис-

⁶ Дубоносов Е.С. Судебно-бухгалтерская экспертиза. М. : Юрайт, 2019. С. 115.

пользуется:

- с целью обратить внимания следователя, суда на наличие противоречия между обоснованными выводами эксперта и показаниями допрошенных лиц;
- сопоставления выводов эксперта и показаний допрошенных лиц.

Использование экспертом – бухгалтером специальных объектов исследования позволяет правильно охарактеризовать хозяйственные операции, подтвердить или опровергнуть содержащуюся в общих объектах информацию.

2 МЕТОДИКА СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

2.1 Методы аудита, применяемые при проведении экспертного исследования

Аудит играет немаловажную роль при проведении экспертного исследования. Основной целью аудита является предоставление аудиторского мнения о достоверности бухгалтерского учета на предприятии и позволяет пользователю информации получить разумную уверенность в достоверности финансовых результатов деятельности предприятия. Основной целью экспертизы является предоставление наиболее полного ответа на поставленные эксперту вопросы. Таким образом, сфера деятельности аудита намного шире, чем экспертизы. Однако, при построении плана экспертного исследования эксперт может самостоятельно определять необходимые методы, способствующие наиболее точному ответу на поставленные эксперту вопросы.

Под методом понимают способ познавательной деятельности, способ изучения события или явления, последовательность действий для достижения цели или решения определенной задачи. Методы судебно-бухгалтерской экспертизы состоят из общенаучных и конкретно – научных методических приемов. Прием – самостоятельное действие в осуществлении чего-либо. Способ – действия, принимаемые для исполнения работы.

«Метод судебно-бухгалтерской экспертизы – это совокупность методических приемов, применяемых при экспертном исследовании объектов судебно-бухгалтерской экспертизы»⁷.

Законодательством не установлены методические рекомендации проведения экспертного исследования, поэтому эксперт волен самостоятельно выбирать методики для проведения исследования, основываясь на объективных и субъективных факторах исследования, специфике вида экономической деятельности, учитывая вопросы, поставленные на экспертизу, полноту представленных материалов.

⁷ Дубоносов Е.С. Судебно-бухгалтерская экспертиза. М. : Юрайт, 2019. С. 124.

Эксперт должен выбирать экспертные методики, учитывая следующие требования:

- научное обоснование и положительная практика использования методики;
- научная доказанность эффективности;
- результативность и экономичность их применения;
- законодательная допустимость метода;
- необходимость употребления методики не нарушает права и законные интересы сторон судопроизводства.

Методы судебно-экономической экспертизы делятся на общенаучные и научно – практические методы. Общенаучные методы используются вне зависимости от отрасли экспертного исследования, применение научно – конкретных, напротив, зависит от специфики экспертного исследования. В судебно-экспертизе это методы экономического анализа, аудита, используемые в правовых дисциплинах.

Единого подхода к классификации методов нет, разные авторы методик, такие как И.В. Постик, Е.Р. Росинская и др., предлагают различную классификацию методов.

Совокупность методов, согласно С. В. Дубоносову, можно разделить на общие и специальные:

– общие методы – общенаучные и общепознавательные, их применение не зависит от сферы практической деятельности:

а) анализ – прием исследования, подразумевающий исследование составных частей одного предмета, например, при изучении фактов хищения, эксперт исследует факты недостачи каждой товарно-материальной ценности;

б) синтез – познание мысленно восстановленного предмета, расчлененного в процессе анализа, данный метод используется при ответе на поставленный вопрос, позволяя соединить воедино все факты, что стали известными во время исследования;

в) индукция – исследование объекта путем перехода от частного к обще-

му, при обнаружении схожих признаков у отдельных объектов, можно сделать вывод, что данный признак свойственен для общей совокупности;

г) дедукция – метод обратный индукции, способ исследования объекта путем перехода от общего к частному;

д) сравнение – исследование объектов путем их сопоставления по различным признакам, метод способствует выявлению подложных документов путем выявления различия между реквизитами оригинального документа и подложного;

е) моделирование – прием научного познания каких – либо предметов на конкретной модели, отражающей существенные стороны исследуемого оригинала, моделирование может способствовать установлению давности образования материальных подлогов в документах бухгалтерского учета;

ж) наблюдение – исследование объектов в том виде, в котором они существуют в естественных условиях и являются доступными непосредственному визуальному восприятию экспертом – бухгалтером;

к) конкретизация – исследование объектов с учетом их многообразия, например выявление недостачи по местам их возникновения;

л) аналогия – сопоставление объектов на основе их сходства с другими объектами;

– специальные методы судебно-бухгалтерской экспертизы применяются, исходя из уровня развития науки для исследования конкретных объектов. Методы находятся в зависимости от общих методов и разрабатываются в зависимости от специфики объекта и предмета экспертного исследования. Применение специальных методов может зависеть от ряда факторов:

а) область научного знания, на которой основывается производство экспертизы;

б) профессиональный опыт эксперта-бухгалтера;

в) специфика объектов бухгалтерского учета.

Специальные методы можно разделить на три группы. В таблице 3 представлены группы специальных методов.

Таблица 3 – Специальные методы судебно-экономической экспертизы

Группа методов	Название методов	Описание метода
Расчетно аналитические методы	Экономический анализ	Исследование деятельности экономического субъекта с целью анализа эффективности его деятельности
	Системный анализ	Изучение различных объектов экспертного исследования как единой совокупности
	Функционально – стоимостной анализ	Изучение технологической организации производства, включая проектирование и функционирование технологических систем с учетом эффективности и качества выпускаемой продукции
	Статистические расчеты	Исследование структурных, динамических и иных характеристик объектов бухгалтерского учета.
	Экономико – математические приемы	Используется при установлении фактов, оказывающих влияние на результаты хозяйственной деятельности экономического субъекта
Методы исследования документальных данных	Информационное моделирование	Совокупность данных о состоянии исследуемого объекта внутри какого – либо предприятия и его нормативно – правовом регулировании
	Приемы исследования документов	Способ изучения явления учетно – экономического процесса в целях выявления несоответствий в документах и отклонений в движении ТМЦ
Методы реализации и обобщения результатов судебно-бухгалтерской экспертизы	Группировка	Обобщение результатов исследования согласно времени и периодам возникновения
	Обобщение	Логический прием перехода от единичного к общему, от менее общего к более частному ⁸
	Сводка	Обработка первичных материалов с целью их обобщения, заключающаяся в подсчете итогов, группировке сведений и полученных показателей.
	Систематизация	Сведение множества элементов, полученных в процессе исследования, находящиеся во взаимосвязи друг с другом, в целостно образование, путем написания заключительной части экспертного исследования

Все указанные методы придают заключению эксперта системность, позволяют сформулировать выводы по каждому вопросу, составить наглядное отражение результатов экспертизы и при необходимости выработать меры по профилактике правонарушений.

Экспертные исследования в сфере судебной бухгалтерии основывается на изучении и анализе документальных данных.

Существуют различные классификации методов исследования докумен-

⁸ Философский словарь/ под ред. М., М. Розенталя и П. Ф. Юдина. М., 1963, С. 315

ТОВ:

- по сфере применения:

а) общие: используются при проверке всех документов;

б) частные: используются при проверке отдельных групп документов;

- по формам отражения замаскированных правонарушений:

а) выявление противоречий внутри документа;

б) выявление противоречий в группе взаимосвязанных документов;

в) выявление несоответствий между данными бухгалтерского учета и первичными документами;

- по способам исследования:

а) метод документальной проверки;

б) метод фактической проверки.

Также данный метод подразумевает проверку отдельного документа по формальному, нормативному и арифметическому признаку.

Формальная проверка – прием, подразумевающий внешний осмотр бухгалтерского документа, изучение и сопоставление его реквизитов.

Отклонения, способные привлечь внимание эксперта:

- отсутствие обязательных реквизитов указанным в ч. 2 ст. 9 ФЗ № 402;

- наличие реквизитов, которые могут свидетельствовать о фальсификации;

- чрезмерное количество реквизитов, которое, как правило, свидетельствует о намерении преступника придать документу достоверность и силу;

- несоответствие внешнего вида отдельных документов общей совокупности (отличаются чернила, документы чистые, немятые и др.);

- противоречие между реквизитами документов (разные даты, логическое несоответствие внутри документа и др.).

Данный метод является эффективным в случае, если эксперт обладает достаточными знаниями о порядке заполнения документов, обладает знаниями о недостатках учетного процесса, в какой области возможно использование подложных документов.

Нормативная проверка документа – изучение документа на соответствие его содержания нормативно – правовым актам, не противоречие информации, содержащейся в документе действующему законодательству. Проверка позволяет выявить правомерность различных хозяйственных операций, установить факты нарушения законодательства.

Арифметическая проверка – установление правильности произведенных в документе расчетов. Такой метод позволяет произвести проверку расчетов с контрагентами, налоговыми органами, банками и др.

Методы проверки взаимосвязанных документов:

- метод встречной проверки – сопоставление разных экземпляров одного и того же документа, находящихся в разных подразделениях или организациях. С помощью данного метода можно выявить факты хищения, факты сокрытия дохода, занижения налоговой базы, путем выявления злоупотреблений, при которой одна операция получает разное отражение у каждой из сторон. Основания применения данного метода обоснованы в случае уничтожения одного экземпляра документа, но наличия экземпляров в других организациях или подразделениях, либо есть расхождения в содержании разных экземпляров одного документа. Метод эффективен, если эксперт – бухгалтер обладает знаниями графика документооборота и взаимодействует с работниками других регионов, где находятся представляющие интерес документы, если нет сговора между работниками различных подразделений и предприятий, который может привести к уничтожению или подлогу документа. В случае уничтожения или подлога всех экземпляров документа или составления документов в одном экземпляре (чеки, квитанции и др.) осуществление встречной проверки будет безрезультатным;

- метод взаимного контроля – использование совокупности различных документов, отражающих одну хозяйственную операцию одной или нескольких взаимосвязанных документов. Задачами метода взаимного контроля являются: выявление круга лиц, причастных к совершению преступления, определение подложных документов. Признаки фальсификации документа:

- а) отсутствие необходимых взаимосвязанных документов;
- б) противоречия между содержаниями взаимосвязанных документов.

При использовании данного метода проверке могут подвергаться различные бухгалтерские документы, например весовой журнал, табель учета рабочего времени и др.

Взаимный контроль - один из наиболее эффективных методов экспертного исследования документов, но этот метод является сложным в организационном и методическом плане.

Данный метод позволяет раскрывать межотраслевые и межрегиональные преступления. При сопоставлении различных документов можно составить модель утерянного или подложного документа, что позволит установить первоначальное содержание документа со всеми реквизитами, какие реквизиты необходимо было фальсифицировать, какие следы хозяйственной операции, указанной в утраченном или искаженном документе могут найти отражение в иных носителях информации;

- инспектирование – проверка записей, документов или материальных активов, проводится для подтверждения достоверности информации;

- прослеживание – проверка последовательности записей и отражения сведений о хозяйственной операции в бухгалтерском учете.

Эксперт – бухгалтер может использовать результаты фактической проверки другими субъектами.

Наиболее часто эксперты используют результаты таких проверок как: осмотр, обследование, контрольный обмер, запрос, анализ качества продукции и др.

Судебная экспертиза – процессуальное действие, которое не может существовать за рамками судопроизводства. Все права, обязанности и действия эксперта регламентируются процессуальным законодательством. Эксперт независим в определении методик исследования и действует исходя из своего опыта, предубеждений, логических рассуждений. Эксперт использует методики других смежных отраслей с целью предоставления наиболее полного и развернутого

ответа на вопросы.

Совокупность методов, являющихся основой проведения экспертиз, представляет собой экспертную методику, ее специфика зависит от рода экспертизы, ввиду различия методов и приемов различных экспертиз.

Экспертная методика – система предписаний, рекомендаций об организации и оптимальной последовательности применения совокупности методов и приемов для изучения объектов судебной экспертизы.

Экспертные методики – это сочетание методов и указание на их применение, их разработка основывается на целях и условиях решения экспертных задач, в ориентировании на типовые ситуации и содержании алгоритма действий. Все методики предназначены для использования конкретными субъектами – экспертами.

Типовые методики изложены в методических пособиях, рекомендациях и письмах. Предписания, изложенные в методике, являются обязательными для исполнения экспертами.

Методики являются стандартными, содержат рекомендации, обязательные правила для эксперта, схему исследования и направлены на решение типичных экспертных задач.

Структура методики состоит из следующих элементов:

- объекты, типичные для указанного вида экспертизы;
- указаны возможности методики и ее надежность;
- методы и средства исследования;
- условия, при которых возможно применение данного вида методов, средств и методик;
- описание возможности результатов применения методов и средств, характеристика этих результатов в аспекте экспертной задачи.

Частные методики – программа действий эксперта – бухгалтера. Применяется для решения конкретной задачи при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы. Методика формируется в процессе экспертного исследования и отражается в экспертном заключении.

При проведении экспертного исследования эксперт волен выбирать методику, при условии, что методика, направленная на решение задач экспертизы, существует, методика современна и надежна. Федеральный межведомственный координационно-методический совет по проблемам экспертной деятельности проводит систематизацию существующих методик по каждому роду экспертизы. Осуществляется замена устаревших или недостаточно эффективных методов и методик по мере внедрения более совершенных.

2.2 Основные направления судебно-бухгалтерской экспертизы

В настоящее время существует ряд методик, которые помогают эксперту ответить на типовые вопросы для разрешения тех или иных споров и способствующих эксперту в проведении экспертизы. Например, «Временная методика определения размера ущерба (убытков), причиненного нарушениями хозяйственных договоров» (приложение к письму Госарбитража СССР от 28.12.90 г. № С-12/НА-225), Приказ Минфина России от 28.08.2014 г. № 84н (ред. от 21.02.2018) «Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов» данную методику используют не только эксперты для проведения экспертизы, но и рядовые пользователи - бухгалтеры при определении стоимости чистых активов во время составления годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В методике Госарбитража определяются такие понятия как расходы, будущие расходы, утрата имущества, неполученный доход (упущенная выгода). Определяется порядок определения ущерба и убытков, то есть указываются последствия нарушения договорных обязательств. В письме Госарбитража отражены виды и состав ущерба (убытков). Приведена методика расчета ущерба при замене сырья материалов комплектующих изделий при простоях, форсировании продуктов, при устранении недостатков в полученной продукции, при возврате и реализации продукции ненадлежащего качества или некомплектной, при доставке продукции ускоренным способом, при приобретении продукции у другого поставщика или производстве своими силами, при утрате или повреждении имущества, при изменении ассортимента изготовленной продукции, при снижении качества произведенной продукции, а также приводятся приме-

ры расчета ущерба. Несомненно, методика теряет свою актуальность ввиду давности опубликования, однако на сегодняшний день методика активно применяется экспертами.

Вторая не менее популярная методика – это методика по определению стоимости чистых активов, используется как в аудите при проверке достоверности бухгалтерской отчетности, так и в судебной бухгалтерии, например при определении действительной стоимости доли акционера либо учредителя общества. Методика предназначена для применения преимущественно акционерными обществами, однако указана оговорка о возможности применения методики обществами с ограниченной ответственностью. Методика включает всего одну формулу и является одной из наиболее простых в применении.

Типовая методика может быть основополагающей частью экспертного исследования, позволяющей значительно сократить сроки проведения экспертизы. В таблице представлен анализ динамики назначенных арбитражным судом экономических экспертиз за период 2015 – 2018 гг. по различным классификациям.

Таблица 4 – Анализ проведенных за период 2016 – 2018 гг. судебно-бухгалтерских экспертиз

СБЭ	2016		2017			2018		
	количество	структура, %	количество	структура, %	прирост, %	количество	структура, %	прирост, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Экспертиза операций по выплате заработной платы	21	7,37	24	7,45	14,29	25	6,83	4,17
Экспертиза по определению действительной стоимости доли	18	6,32	21	6,52	16,67	23	6,28	9,52
Экспертиза формирования финансовых результатов	29	10,18	31	9,63	6,90	37	10,11	19,35
Налоговые экспертизы	107	37,54	124	38,51	15,89	146	39,89	17,74

Продолжение таблицы 4

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Экспертиза операций с денежными средствами	9	3,16	13	4,04	44,44	19	5,19	46,15
Иные виды экспертиз	101	35,44	109	33,85	7,92	116	31,69	6,42
Итого проведено экспертиз	285	100,00	322	100,00	12,98	366	100,00	13,66

Исходя из проведенного анализа, можно сделать вывод о том, что большую часть судебно-бухгалтерских экспертиз в Амурской области занимают налоговые экспертизы, от 37,54 % от общего количества назначенных экспертиз за 2016 г. до 39,89 % в 2018 г., об этом свидетельствуют высокие темпы прироста на 15 – 17 % ежегодно. На втором месте по количеству произведенных экспертиз – иные, не включенные в перечисленные классификации экспертизы, доля иных экспертиз от общего числа назначенных экспертиз составляет 35,44 % в 2016 году и ежегодно сокращается на 2 %, но в то же время количество экспертиз увеличилось за изучаемый период на 15 штук и в 2018 году составило 116 экспертиз.

Что касается классификаций исключительно судебно-бухгалтерских экспертиз, то здесь наибольшее число экспертиз направлено на исследование результатов формирования финансовых результатов, в среднем в год назначается от 29 до 37 экспертиз, что составляет 10 % от общего числа экспертиз, отмечается тенденция роста количества назначаемых экспертиз.

Одним из примеров такой экспертизы является экспертиза по делу № А04 – 705 / 2017 от 15.10.2017 года. Судьей было вынесено определение от 08.02.2018 о назначении экспертизы. Вопрос экспертизы:

- рассчитать размер нераспределенной прибыли от деятельности ООО «С» за 2015, 2016, 2017 год, определить размер причитающейся доли от нераспределенной прибыли учредителю Г-ну И.

Основная проблема проведения данного рода экспертиз: эксперту не следует высказывать свое мнение, несвязанное с поставленными судьей вопроса-

ми, либо опровергать ранее установленные судом факты.

Например, эксперт может высказать свое мнение о том, что гражданин не являлся на момент назначения экспертизы одним из учредителей общества, но судом установлено обратное. Таким образом, эксперт не отвечает на основной вопрос экспертизы, но высказывает мнение правового характера.

Выводы экспертизы: по данным бухгалтерской отчетности определена чистая прибыль предприятия в общей совокупности за период с 2015 по 2017 год, чистая прибыль составила 25 915 тыс. руб. доля Г-на И. составила 20 % от общей суммы и равна 5 183 тыс. руб.

Результаты: Г-н И. смог получить причитающуюся ему долю от чистой прибыли предприятия.

Следующая группа экспертиз – экспертизы операций по выплате заработной платы – 6,5 % от общего объема экспертиз, в 2018 году было назначено 25 экспертиз данной направленности.

Экспертизы по определению действительной стоимости доли также составляют 6 % от общей совокупности экспертиз. Наименьшее количество экспертиз приходится на экспертизы операций с денежными средствами (3 - 5 %), однако за два года количество экспертиз выросло более чем в два раза.

Рассмотрим практику проведения экспертного исследования по вопросу определения действительной стоимости доли на примере экспертизы по делу № 2 – 107 / 16 от 22.01.2016. Судом была назначена повторная экспертиза, единственным вопросом которой было:

- определить действительную стоимость причитающейся Г-же М. доли в уставном капитале ООО «Д», определенную на основании данных бухгалтерской отчетности общества за последний отчетный период, предшествующий дню смерти участника обществ Г-на Л., умершего 04.11.2010 года (абз. 2 п. 5 ст. 23 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью»).

Результат: в ходе проведения экспертного исследования были рассчитаны и проанализированы статьи бухгалтерского баланса. На основании методики, описанной в Порядке определения стоимости чистых активов, был рассчитан

показатель стоимость чистых активов. Далее была определена действительная стоимость доли Г-жи М. в уставном капитале на момент выхода из общества Г-на Н.

Основной итог – вдова смогла получить причитающуюся ей долю после смерти супруга, выраженную в денежном эквиваленте в объеме 92,48 тыс. руб. Применение существующих методик, которые легли в основу проведения экспертного исследования помогли значительно сократить срок проведения экспертизы.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что наибольшее количество судебных бухгалтерских экспертиз в год проводится по исследованию финансовых результатов деятельности предприятия. Следует отметить, что данный вид экспертиз преследует ту же цель что и аудит - получить разумную уверенность в достоверности финансовых результатов предприятия.

2.3 Методика экспертного исследования операций по формированию финансовых результатов и использованию прибыли

На основании бухгалтерской отчетности поводится ряд экспертиз, например при определении стоимости чистых активов, либо определение финансовой устойчивости предприятия. Поэтому в первую очередь необходимо рассмотреть методику оценки бухгалтерской отчетности.

Финансовый результат – один из важнейших показателей деятельности хозяйствующего субъекта, отражает изменение стоимости собственного капитала за отчетный период в результате производственно-коммерческой деятельности. Положительные результаты деятельности характеризуются увеличением собственного капитала за счет прибыли, отрицательные – уменьшением собственного капитала ввиду убыточной деятельности организации. Экспертное исследование финансовых результатов зависит от исследования других статей активов и обязательств предприятия за отчетный период. Прибыль – важный показатель деятельности предприятия, являющийся источником финансирования предприятия и основой его дальнейшего развития, характеризуется как разница между доходами и затратами на производство или приобретение и

сбыт этих товаров или услуг.

Прибыль характеризует экономический эффект деятельности предприятия, является источником финансирования экономического развития предприятия, а также за счет налоговых отчислений является источником формирования бюджетов разных уровней.

Судебно-бухгалтерская экспертиза финансовых результатов осуществляется по различным вопросам, связанным с проверкой законности финансово – хозяйственной деятельности экономического субъекта, формирования расходов и доходов по видам, чистой прибыли организации, принятием решений и выплатой дивидендов, доходов учредителям, участникам хозяйственных операций.

Цель судебно-бухгалтерской экспертизы по формированию финансового результата и использования прибыли, равно как и цель проведения обязательного ежегодного аудита: формирование лицом, обладающим специальными знаниями, мнения о достоверности конечного финансового результата, законности формирования финансового результата и его основных элементов (доходов и расходов).

Задача экспертного исследования – формирование мнения о достоверности и соответствия нормативно – правовым актам:

- финансового результата от экономической деятельности хозяйствующего субъекта;

- учета использования прибыли;

- учет доходов и расходов, не связанных с основными видами деятельности.

Объекты экспертизы:

- остатки товарно-материальных ценностей на конец года;

- калькулирование себестоимости продукции или ценообразование, соблюдение норм, нормативов, смет расходов;

- расходы на приобретение основных средств;

- соответствие текущего производства плановым показателям;

- амортизационные расходы;
- правильность отражения бухгалтерских записей по формированию доходов и расходов организации;
- чистая прибыль и дивидендная политика и др.

Источники информации:

- нормативно – правовые акты, разработанные на федеральном уровне;
- первичные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;
- плановые показатели: бизнес-планы, сметы и др.;
- документы, не относящиеся к бухгалтерскому учету: хозяйственно – правовые документы, приказы и распоряжения, решения общих собраний и др.

Нормативно-правовые акты включают в себя положения по бухгалтерскому учету, например ПБУ 9/99 «Доходы организации», ПБУ 10/99 «Расходы организации» и др.

Основные операции, связанные с формированием финансовых результатов и прибыли, осуществляются на основе первичных документов: банковские выписки, платежные ведомости, журнал кассовых операций, счета-фактуры, накладные, расчетно-платежные ведомости и др.

В бухгалтерском учете используются следующие счета для отражения финансового результата: 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки» и др.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность представляет собой совокупность⁹, состоящую из:

- бухгалтерского баланса (форма № 1);
- отчет о финансовых результатах (форма № 2);
- отчет об изменении капитала;

⁹ О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 02 июля 2010 г. № 66н (ред. от 19.04.2019). Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

- отчет о движении денежных средств;
- отчет о целевом использовании полученных средств;
- пояснительные записки.

Субъекты малого предпринимательства могут вести бухгалтерский учет по упрощенной системе:

- бухгалтерский баланс группируется по статьям (без детализации);
- в приложениях бухгалтер отражает только наиболее важную информацию, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.¹⁰

Методические приемы и исследования включают в себя следующие группы приемов:

- расчетно – аналитические;
- документальные приемы проверки;
- встречная проверка;
- взаимный контроль.

По результатам экспертного исследования эксперт-бухгалтер составляет выводы о выполнении налоговых обязательств, финансовом состоянии предприятия и его внутренних резервах, о выполнении экономическим субъектом договорных обязательств.

Один из элементов метода расчетно – аналитического анализа - экономический анализ, позволяющие дать оценку структуры финансовых показателей, оценку результатов по каждому отчетному периоду, проанализировать динамику финансовых показателей, выявление факторов, влияющих на изменение показателей прибыли. Объектом экономического анализа является бухгалтерский баланс. Статьи бухгалтерского баланса могут быть искажены посредством:

- искажение активной или пассивной части с целью завышения или занижения размера прибыли;
- искажение результатов переоценки основных средств, с целью завышения или занижения стоимости имущества;

¹⁰ Там же.

- бухгалтеры могут не отразить операции, относящиеся к текущему отчетному периоду, но подлежащие оплате в будущем;
- не включение в баланс расходов по статье «Доходы будущих периодов» либо «Расходы будущих периодов»;
- завышение валюты баланса путем включения объектов, подлежащих списанию либо уже списанных;
- включение в баланс имущества, не принадлежащего предприятию (переданного ему по договору аренды либо на ответственное хранение).

Преступники могут занижить прибыль с целью совершения по ст. 199 УК РФ «Уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации» налогового преступления. Так предприятие может включить несуществующую кредиторскую задолженность. Выявить данное расхождение можно, используя метод встречных проверок, сличением записей, сделанным по счетам 90, 91, 99 в Главной книге с показателями баланса и отчета о прибылях и убытках.

Преднамеренное искажение может осуществляться путем ведения на предприятии «двойной» бухгалтерии, т.е. на предприятии существует две Главные книги, одна из которых осуществляет действительное состояние экономического субъекта, а другая – искаженное, отраженное в бухгалтерском отчете.

Финансовый результат – разница между полученными доходами и расходами. Положительная разница – прибыль, отрицательная разница – убыток. Формируется финансовый результат накопительным путем в течение года на счете 90 «Доходы и расходы», 91 «Прочие доходы и расходы», в конце года списывается на счет 99 «Прибыль и убытки», прибыль отражается по кредиту счета, убыток – по дебету.

Предприятия также могут скрывать свои убытки в виду деятельности предприятия в теневом секторе, отсутствия объемов производства, порчи продукции и др.

Показатели, учитываемые при проведении анализа:

- прибыль (убыток) от реализации;
- прибыль (убыток) от финансово – хозяйственной деятельности;

- нераспределенная прибыль (убыток) за отчетный период.

Также экспертом самостоятельно могут быть рассчитаны следующие показатели:

- прибыль от прочей реализации (при реализации имущества);
- прибыль, несвязанную с основными видами деятельности (по уплате пени, штрафов, неустойки);
- валовая прибыль от реализации товаров, продукции и услуг и др.

Методы экономического анализа позволяют спрогнозировать финансовые результаты предприятия, его финансовые потоки, наиболее эффективные направления деятельности, оценить платежеспособность и финансовое состояние, устойчивость экономического субъекта. Анализ позволяет определить факторы, оказывающие наибольшее значение на текущее состояние хозяйствующего субъекта.

Размер прибыли имеет прямую зависимость от объема выручки от реализации продукции или оказания услуг. Экспертом при исследовании реализации анализируются:

- наличие незавершенного производства;
- правильность отражения учета затрат на производство продукции по статьям калькуляции ее себестоимости;
- потери от брака и простоев на производстве;
- насколько обоснованы затраты на производство продукции.

Предприятие может приобретать ценные бумаги с целью извлечения прибыли, это операция будет являться финансовым вложением и учитываться на счете 58 «Финансовое вложение». Важно учитывать тот факт, что предприятиям запрещено выпускать акции с целью покрытия убытков. Проспекты эмиссий должны соответствовать нормативно-правовым актам.

Предприятия искажают результаты операций с ценными бумагами через:

- отсутствие публикаций в печати о дополнительных эмиссиях;
- завышение объема привилегированных акций (более 25 %, установленных законодательством);

- выпуск сертификатов акций вместо самих акций;
- неверное оформление оплаты акций и др.

В настоящее время получить развернутый экономический анализ можно используя специальные автоматизированные программы, способные провести необходимые математические и статистические расчеты. Программы автоматизированного учета позволяют восстановить учет по отдельным статьям баланса и сопоставить полученные данные с текущими показателями бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Причинами искажений могут быть: неправильная корреспонденция счетов, арифметические ошибки при исчислении оборотов по счетам, несоответствие между данными синтетического и аналитического учета.

Следующая группа методов расчетно-аналитического анализа – статистические расчеты. Метод используется при исследовании изменений цен сырья, услуг, индекса цен и др.

Объектами исследования являются помимо бухгалтерской отчетности следующие формы отчетности: форма 1-П «Отчет о продукции»; форма 1-Т «Отчет по труду»; форма 5-3 «Отчет о затратах на производство и реализацию продукции (работ, услуг) предприятия» и др.

Статистические показатели могут раскрывать реальное финансовое состояние предприятия, его скрытую экономическую или запрещенную деятельность.

Арифметические расчеты используются для проверки сумм первичных бухгалтерских документов, отражающих доходы и расходы экономического субъекта.

Посредством арифметических расчетов осуществляется проверка:

- правильности расчетов сумм налогов и различных платежей;
- налоговой отчетности по различным налогам за каждый отчетный период;
- итоговых финансовых показателей.

Расчеты позволяют количественные взаимосвязи между финансовыми ре-

зультатами и факторами, их определяющими, описать экономический процесс с помощью формул и применить их при анализе производственного процесса.

Сопоставляется финансовый результат деятельности предприятия с результатами других периодов.

В ходе исследования эксперт, при использовании методов арифметического и статистического анализа, может строить обобщающие таблицы, графики, что позволяет систематизировать данные и представить их наглядно.

Важную часть экспертного исследования составляет документальная проверка. Данный метод позволяет оценить:

- правильность отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности фактической прибыли (убытков), полученных от реализации продукции (работ, услуг);

- достоверности учетных данных о фактических затратах на себестоимость продукции, полноты и нормативной обоснованности отражения в учете фактических затрат на ее производство;

- достоверности и законности отражения в бухгалтерской отчетности прибыли (убытков) от реализации продукции и внереализационных операций;

Документальная проверка включает в себя формальную, нормативную и арифметическую проверку. Формальная проверка подразумевает проверку отдельного документа с целью проверки реквизитов, наличия исправлений, дописок. Нормативная проверка устанавливает соответствие документа нормам законодательства и целесообразность отражения в документах хозяйственной операции. Арифметическая проверка позволяет выявить хищения и злоупотребления, скрытые арифметическими действиями.

Арифметическая проверка может осуществляться горизонтально и вертикально по строкам, что позволяет выявить искажения вследствие неверных арифметических подсчетов, расчете процентов.

Проверка отдельного документа позволяет выявить сверхнормативные списания сырья и материалов на изготовление продукции с применением необоснованных надбавок, наценок, поправочных коэффициентов, списание сы-

рья и материалов по предельно допустимым нормам, а не по фактическому расходу.

В ходе документальной проверки можно выявить искажения:

- неправомерное отражение расходов, которые фактически не были понесены компанией;
- неверное отражение понесенных расходов ввиду искажения сумм или отнесения их к иному периоду;
- оплата фиктивных расходов;
- завышение расходов с целью сокрытия неправомерного использования денежных средств.

При сопоставлении внутреннего и отчетного баланса можно выявить несоответствия в пассивной части, например завышение прибыли за счет занижения объема кредиторской задолженности на ту же сумму, либо в активной части, например при невключении в баланс высоколиквидных активов для установления равенства между активной и пассивной частью баланса.

Искажение отчетных документов чаще всего является причиной сокрытия дохода с целью занижения налоговой базы по налогу на прибыль и уклонения от уплаты иных налогов (ст. 199 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации»).

При проведении экспертного исследования, эксперт анализирует статьи затрат, их основание и подтверждение, по результатам которого эксперт выявляет несоответствия при несвоевременном отражении на счетах бухгалтерского учета реализаций, искаженное отражение на бухгалтерских счетах сумм дебиторской задолженности, и др.

В ходе документальной проверки могут быть выявлены несоответствия между счетами бухгалтерского учета и первичными документами: отражение в бухгалтерском учете несовершенных финансовых операций; несвоевременное отражение или сокрытие совершенных операций.

Также экспертом может применяться метод взаимного контроля во взаимосвязи с методом встречной проверки и проверкой взаиморасчетов между хо-

зяйствующими субъектами.

Взаимный контроль особо эффективен при проверке предприятий технологического производства, сопоставление документов данных предприятий позволяет выявить отклонения учетных данных по отражению движения однородных ТМЦ. В данном случае используются методы сравнительного анализа.

Финансовое состояние анализируется по данным бухгалтерской отчетности, составленной хозяйствующим субъектом, или по данным аналитической отчетности, которую эксперт может составить самостоятельно. Аналитические формы отчетности могут быть представлены в виде таблиц со сгруппированными экспертом данными статей отчетности, либо аналитические формы отчетности могут быть представлены в развернутом виде с указанием регистров и статей бухгалтерского учета.

Как правило, такие таблицы рассматриваются экспертом в динамике (вертикальный и горизонтальный анализ). Вертикальный анализ отражает структуру показателя (раздел баланса внеоборотные активы включает такие показатели как: основные средства, нематериальные активы, поисковые активы и т.д.). Здесь экспертом рассчитывается доля отдельного показателя в совокупной величине (например, доля оборотных средств в валюте баланса)

Горизонтальный анализ отражает изменение показателя во времени (на конец текущего года, на конец отчетного года и т.д.) – определение абсолютных (например, запасы на конец текущего года – запасы на конец отчетного года) и относительных показателей – темпов роста, показывающих во сколько раз вырос либо уменьшился, например, объем выручки, и темпов прироста, отражающем на сколько процентов изменился исследуемый показатель. В таблице 5 представлен алгоритм расчета показателей горизонтального анализа.

Таблица 5 – Алгоритм расчета горизонтальных показателей

Наименование показателя	Дата 1	Дата 2	Дата 3	Дата 4
1	2	3	4	5
Актив 1	A1	A2	A3	A4
Абсолютное изменение	-	A2-A1	A3-A2	A4-A3

1	2	3	4	5
Темп роста (T_p)	-	$(A2/A1) \times 100 \%$	$(A3/A2) \times 100 \%$	$(A4/A3) \times 100 \%$
Темп прироста ($T_{пр}$)	-	$(A2 - A1) : A1 \times 100 \%$	$(A3 - A2) : A2 \times 100 \%$	$(A4 - A3) : A3 \times 100 \%$

Данные аналитического баланса позволяют охарактеризовать такие показатели финансового состояния, как общая стоимость активов, стоимость оборотных средств, величина собственного капитала, величина заемного капитала и другие в динамике заряда периодов, и одновременно показать изменение удельного веса различных показателей в общем итоге соответствующего раздела или в валюте баланса.

Кроме того, в состав аналитического баланса целесообразно включить расчёт величины чистых активов, который показывает какая часть активов организации не обременена обязательствами. Далее экспертом на основании показателей бухгалтерской отчётности осуществляется расчет аналитических коэффициентов, характеризующих финансовое состояние исследуемой организации. Набор коэффициентов носят индивидуальный характер и связан с решением конкретной экспертной задачи.

Система коэффициентов при достаточности информации в представленных материалах дела должна учитывать особенности деятельности хозяйствующего субъекта, изучаемых в соответствии с обстоятельствами уголовного дела финансово - хозяйственных операций. Экспертам следует использовать те коэффициенты, на которые оказывают влияние изучаемые на следующих этапах исследования экономические факторы. Для наиболее полной характеристики финансового состояния при решении большинства экспертных задач целесообразно включить систему коэффициентов следующие финансовые показатели:

- коэффициент текущей ликвидности (K_1);
- коэффициент быстрой ликвидности ($K_{1.1}$);
- коэффициент абсолютной ликвидности ($K_{1.2}$);
- коэффициент обеспеченности собственными средствами (K_2);
- коэффициент обеспеченности обязательств должника всеми его актива-

ми (K_3);

- коэффициент обеспеченности обязательств должника его оборотными активами (K_4);

- величина чистых активов (K_5);

- коэффициент оборотных средств в расчетах (K_6);

- коэффициент автономии (K_7);

- рентабельность продаж (K_8).

Вышеприведенные финансовые коэффициенты характеризуют деятельность организации с различных позиций: ликвидность предприятия, то есть возможность погашать свои обязательства за счет имеющихся активов различной степени ликвидности, его финансовую устойчивость (достаточность собственных средств для ведения стабильной финансово-хозяйственной деятельности) и рентабельность, то есть экономическую эффективность и прибыльность деятельности предприятия. Комплексная оценка дает полное представление о финансовом состоянии общества.

Коэффициенты ликвидности характеризуют обеспеченность предприятия оборотными средствами для ведения хозяйственной деятельности и своевременного погашения срочных обязательств. Рассчитываются три коэффициента: текущей, быстрой и абсолютной ликвидности. При этом коэффициент текущей ликвидности рассматривается как итоговый, результирующий показатель коэффициента, а быстрой и абсолютной ликвидности - как показатели характеризующие структуру коэффициентов ликвидности, (достаточность оборотных активов различной степени ликвидности).

Коэффициент текущей ликвидности (K_1) характеризует общую обеспеченность предприятия оборотными средствами для ведения хозяйственной деятельности и своевременного погашения срочных обязательств предприятия, определяется как отношение фактической стоимости находящихся в наличии у предприятия оборотных средств в виде производственных запасов, готовой продукции, денежных средств, дебиторской задолженности и прочих оборотных активов к скорректированной величине краткосрочных обязательств общ.

$$K1 = \frac{\text{стр.1200}}{\text{стр.1500} - \text{стр.1530} - \text{стр.1540}}, \quad (1)$$

Коэффициент быстрой ликвидности ($K_{1.2}$) характеризует способность предприятия к погашению краткосрочных долговых обязательств за счёт оперативного высвобождения из хозяйственного оборота денежных средств. Определяется как отношение суммы денежных средств краткосрочных финансовых вложений и дебиторской задолженности (со сроком погашения 12 месяцев) к скорректированной величине краткосрочных обязательств общества:

$$K1.1 = \frac{\text{стр.1250} + \text{стр.1240} + \text{стр.1230}}{\text{стр.1500} - \text{стр.1530} - \text{стр.1540}}, \quad (2)$$

Коэффициент абсолютной ликвидности ($K_{1.2}$) характеризует способность к моментальному погашению долговых обязательств и определяется как отношение денежных средств и краткосрочных финансовых вложений скорректированной величине краткосрочных обязательств общества:

$$K1.2 = \frac{\text{стр.1250} + \text{стр.1240}}{\text{стр.1500} - \text{стр.1530} - \text{стр.1540}}, \quad (3)$$

Коэффициент обеспеченности собственными средствами (K_2) характеризует наличие собственных оборотных средств у предприятия, необходимых для его финансовой устойчивости, и определяется как отношение разности между объемами источников собственных средств фактической стоимости основных средств и прочих внеоборотных активов к фактической стоимости находящихся в наличии у предприятия оборотных средств в виде производственных запасов, незавершенного производства, готовой продукции, денежных средств, дебиторской задолженности и прочих оборотных активов:

$$K2 = \frac{\text{стр.1300} - \text{стр.1100}}{\text{сстр.1200}}, \quad (4)$$

Обеспеченность обязательств должника всеми его активами (K_3) характеризуется величиной активов организации, приходящихся на единицу долга и определяется как отношение все величины имущества, равный валюте баланса, за исключением организационных расходов, к общей величине обязательства с учетом их корректировки на величину доходов будущих периодов и оценочных обязательств:

$$K3 = \frac{\text{стр.1600} - \text{Организационные расходы}}{\text{стр.1400} - \text{стр.1430} + \text{стр.1500} - \text{стр.1530} - \text{стр.1540}}, \quad (5)$$

Обеспеченность обязательств должника его оборотными активами (K_4) характеризуется величиной оборотных активов организации приходящихся на единицу долга, и определяется как отношение величины оборотных активов в общей величине обязательств с учетом их корректировки на величину доходов будущих период и оценочных обязательств:

$$K4 = \frac{\text{стр.1200}}{\text{стр.1400} - \text{стр.1430} + \text{стр.1500} - \text{стр.1530} - \text{стр.1540}}, \quad (6)$$

Величина чистых активов организации (K_5) характеризует наличие активов, не обремененных обязательствами, и рассчитывается как разность между активами организации без учёта задолженность учредителей по взносам в уставный капитал, скорректированный на величину доходов будущих периодов обязательствами организации:

$$K5 = (\text{стр. 1100} + \text{стр. 1200} - \text{Задолженность учредителей по взносам в УК}) - (\text{стр. 1400} + \text{стр. 1500} - \text{стр. 1530}), \quad (7)$$

Коэффициент оборотных средств в расчетах (K_6) характеризует скорость обращения оборотных активов организации не участвующих в непосредствен-

ном производстве, то есть устанавливают средние сроки, на которые выведены из процесса производства оборотные средства находящиеся в расчетах или на счетах и определяется как отношение величины оборотных активов за исключением запасов (кроме готовой продукции и товаров для перепродажи) и НДС по приобретенным ценностям к величине среднемесячной выручки:

$$K6 = \frac{\left(\text{стр.1200} - \text{стр.1210} - \text{стр.1220} + \frac{\text{Готовая продукция и товары для перепродажи}}{\text{стр.2110}} \right) \times T(\text{в мес})}{\text{стр.2110}}, \quad (8)$$

Коэффициент автономии финансовой независимости или концентрации собственного капитала (K_7) показывает удельный вес собственных средств в общей сумме источников финансирования и определяется как отношение величины собственного капитала к валюте баланса:

$$K7 = \frac{\text{стр.1300} + \text{стр.1430} + \text{стр.1530} + \text{стр.1540}}{\text{стр.1600}}, \quad (9)$$

Рентабельность продаж (K_8) характеризует эффективность деятельности, то есть показывает, сколько прибыли или убытка организацией получено в соотношении с выручкой (сколько копеек прибыли приходится на 1 руб. выручки) и определяется как отношение прибыли или убытка от продаж к полученной выручке:

$$K8 = \frac{\text{стр.2200}}{\text{стр.2100}}, \quad (10)$$

В рамках оценки коэффициентов ликвидности экспертом может быть также рассчитана оборачиваемость дебиторской задолженности (сроком погашения до 12 месяцев) в днях. Данный показатель характеризует средний срок погашения дебиторской задолженности, оценивается в сравнении со значения-

ми за предыдущие периоды с пограничным нормативным значением в 365 дней (календарный год). Показатели оборачиваемости свыше 365 дней свидетельствует о наличии в составе дебиторской задолженности исследуемой организации просроченной дебиторской задолженности. Оборачиваемость дебиторской задолженности ($O_{дз}$) рассчитывается на последнюю отчетную дату каждого года по следующей формуле:

$$O_{дз} = \frac{\text{стр.1230(среднее значение за год)} \times 365 \text{дней}}{\text{стр.2110}}, \quad (11)$$

Доли дебиторской задолженности (ДЗ), по которой соблюдаются нормативный срок оборотов (при этом допускается отсутствие несвоевременной уплаты), будет определяться как отношение 365 (пограничного нормативного значения) к рассчитанному значению оборачиваемости дебиторской задолженности, превышающему данный норматив:

$$\text{Доля ДЗ(норма)} = \frac{\text{ДЗ(норма)}}{\text{ДЗ(факт)}} \times 100 \% = \frac{365}{O_{дз}} \times 100 \%, \quad (12)$$

Соответственно доля дебиторской задолженности, по которой предельный срок уплаты не соблюдается, может быть определена как:

$$\text{Доля ДЗ(просроч)} = 100 \% - \text{Доля ДЗ(норма)}, \quad (13)$$

Дебиторская задолженность, по которой не соблюдается нормативный срок погашения, с экономической точки зрения не будет являться ликвидным оборотным активом и не должна учитываться при расчёте коэффициента текущей и быстрой ликвидности. При этом при расчёте всех остальных коэффициентов, характеризующих финансовое состояние, дебиторская задолженность должна быть учтена в полном объёме.

При исследовании динамики финансового состояния основное внимание

должно быть уделено изучению критичности снижения уровня финансового состояния, если происходило снижение, что осуществляется экспертом путем оценки существенности изменения коэффициентов, характеризующих финансовое состояние организации. Один из ключевых методов осуществления такой оценки - сравнение рассчитанного значения коэффициента с нормативным (таблица 6).

Таблица 6 – Нормативные показатели ликвидности

Обозначение коэффициента	Наименование коэффициента	Нормативное значение
K ₁	Текущей ликвидности	$\geq 1,2$
K _{1.1}	Быстрой ликвидности	$\geq 0,7$
K _{1.2}	Абсолютной ликвидности	$\geq 0,1$
K ₂	Обеспеченности собственными средствами	$\geq 0,1$
K ₃	Обеспеченности обязательств должника всеми его активами	≥ 1
K ₄	Обеспеченности обязательств должника оборотными активами	Неотрицательная динамика в долгосрочном периоде
K ₅	Величина чистых активов	≥ 0 и \geq минимально допустимого значению УК в течение 2 лет
K ₆	Оборотных средств в расчетах	≤ 3
K ₇	Автономии	$\geq 0,3$
K ₈	Рентабельность продаж	$\geq 0,08$

При изучении деятельности хозяйствующего субъекта необходимо учитывать его отраслевую специфику: для ряда отраслей экономики нужно использовать более низкие пороговые значения некоторых коэффициентов, например, для строительства характерны существенное повышение заемного капитала над собственным, отсутствие высоких значений ликвидности. Значение коэффициентов, характеризующих финансовое состояние, имеет для эксперта ориентирующее значение.

Коэффициент финансовой устойчивости – индикатор, который говорит о способности компании оставаться платежеспособной в долгосрочной перспективе. Коэффициент финансовой устойчивости рассчитывается как соотношение суммы собственного капитала и долгосрочных обязательств к сумме пассивов.

Значение коэффициента указывает, какую долю активов компания способна финансировать за счет постоянного капитала и капитала, привлеченного на долгосрочной основе.

$$\text{Коэффициент} \\ \text{финансовой} \\ \text{устойчивости} = \frac{\text{Собственный капитал} + \text{Долгосрочные обязательства}}{\text{Сумма пассивов}}, \quad (14)$$

Чаще всего, в ходе проведения экспертного исследования выделяются следующие основные типы хозяйственных и финансовых операций, негативно влияющих на финансовое состояние:

- безвозмездная передача активов и (или) их реализация по заниженной стоимости. При отчуждении большей части необходимых основных средств предприятие лишается возможности начать новый цикл производства и погасить имеющиеся обязательства за счет выручки;

- замещение ликвидных активов предприятия неликвидными - оплата за выбывающие ликвидные оборотные и внеоборотные активы осуществляется неликвидными векселями, акциями предприятия, находящихся в предбанкротном состоянии, дебиторской задолженностью, нереальной к взысканию, дефектным или морально устаревшим оборудованием;

- передача активов в рамках погашения искусственно созданной кредиторской задолженности. Путем заключения договоров, выполнение которых трудно проконтролировать и (или) стоимость которых может варьироваться, имитируется реализация исследуемому лицу скоропортящихся товаров, песка, опилок, выполнение строительно-монтажных, ремонтных, опытно-конструкторских работ, оказание юридических, транспортных и маркетинговых услуг. После создания первичных учетных документов исследуемое лицо отражает в своем учете кредиторскую задолженность. В счет погашения образовавшихся эффективных Долгов передаются ликвидные активы. Искусственная кредиторская задолженность чаще всего формируется за счет фальсификации фактов оказания услуг, потому что их результаты сложнее всего проверить и

оценить. Помимо консультационных могут оказываться услуги по обучению персонала, услуги по продвижению, проведению каких-либо социологических исследований и иные, которые покажутся мошенникам более приемлемы уместными в конкретной организации. Плата за оказываемые услуги тоже может быть самые различные как денежными средствами и ценными бумагами, так и объектами основных средств на основании проведения взаимозачета. В рамках преступлений в сфере банкротства, искусственное формирование кредиторской задолженности может быть осуществлено и для включения фиктивных требований в рамках арбитражного процесса в реестр кредиторов для распределения конкурсной массы в интересах криминализированных структур. Для этого злоумышленники должны быть уверены, что осуществление данных сделок не будет оспариваться, иметь все необходимые подтверждающие документы;

- ведение финансово-хозяйственной деятельности в искусственно созданных условиях организация системы поставок и сбыта продукции на исследуемом предприятии с использованием технических посредников, полностью подконтрольных менеджменту. Фирмы посредники завышает цены закупаемых исследуемым лицом товаров, в том числе сырье и комплектующих, работ и услуг, либо занижают цены на реализуемые товары работы и услуги.

Методы аудита играют немаловажную роль в проведении экспертного исследования. Каждая десятая назначенная экспертиза в г. Благовещенске – экспертиза операций по формированию финансовых результатов, данная область судебной бухгалтерии напрямую связана с аудитом. Поэтому в качестве эксперта в данной области экономических экспертиз может быть аудитор, прошедший аттестацию и получивший сертификат аудитора. Он, обладая специальными знаниями и опытом в данной сфере сможет самостоятельно в кратчайшие сроки провести экспертное исследование.

3 ПРАКТИЧЕСКОЕ ПРИМЕНЕНИЕ МЕТОДОВ АУДИТА В ЭКСПЕРТНОМ ИССЛЕДОВАНИИ

3.1 Анализ арбитражной практики судебной экспертизы по формированию финансовых результатов

Для отражения актуальности применения, изложенной в приложении А методики оценки финансового показателя «Чистая прибыль», был проведен анализ арбитражной практики и порядка проведения экспертизы по определению чистой (нераспределенной) прибыли.

Определением суда по делу № А04-608 / 2018 от 17 декабря 2018 была назначена экспертиза по определению прибыли КФХ «Шадринское» за 2015 – 2017 гг.

Вопросы, поставленные эксперту для проведения экспертизы:

- рассчитать размер нераспределенной прибыли от деятельности Крестьянско – фермерского хозяйства «Шадринское» (ОГРН 1022801199057, ИНН 2820000322) за 2015 год, 2016 год и за 2017 год.

Перед проведением экспертного исследования эксперт составляет план – график экспертного исследования для фиксирования сроков проведения экспертизы, а также планирования мероприятий экспертного исследования. Структура экспертного исследования представлена в таблице 7.

Таблица 7 – Структура экспертного исследования

Наименование этапа методики экспертного исследования	Содержание этапа методики экспертного исследования
1	2
Анализ исходных данных	мысленное разделение объекта исследования на отдельные группы и выбор из них только тех, что необходимы для ответа на поставленные эксперту вопросы. на этом этапе выстраивается алгоритм экспертного исследования.
Выдвижение экспертных версий	вероятное объяснение сущности изучаемого события, причинной связи между фактами
Выбор методики экспертного исследования	происходит в зависимости от задач, поставленных перед экспертом – экономистом
Производство исследования	основная часть экспертного исследования, отражается в исследовательской части экспертного заключения.
Оценка результатов исследования	данный этап включает в себя комплекс аналитических и логических процедур, направленный на анализ полученной информации и выработку решения экспертной задачи

1	2
Выводы эксперта	логическое завершение экспертного исследования, заключается в представлении экспертом умозаключения, сделанного по результатам проведенного исследования или представленных данных об исследуемом объекте

Эксперту для проведения экспертизы были направлены следующие документы:

- определение о приостановлении производства и назначении экспертизы по делу № А04-608/2018 от 17.12.2018 г.;
- определение о рассмотрении заявлений и ходатайств по делу № А04-608/2018 от 25.03.2019 г.;
- первичная документация в общем объеме 203 документа.

Экспертиза является процессуальным действием, и ее проведение регламентируется нормативно – правовыми актами:

- закон РСФСР от 22.11.1990 г. №348-1 «О крестьянском (фермерском) хозяйстве»;
- федеральный закон от 11.06.2003 г. № 74 – ФЗ «О крестьянском (фермерском) хозяйстве»;
- федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402 – ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утверждено приказом Минфина России от 06.07.1999 г. № 43н;
- положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утверждено приказом Минфина России от 19.12.2002 г. № 114н;
- положение по Бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н;
- положение по Бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 9/99, утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 32н.

В первую очередь при проведении экспертного исследования эксперт рас-

крывает основные определения, используемые для проведения определенного рода экспертизы. При проведении экспертного исследования определения размера нераспределенной прибыли раскрываются следующие термины:

- доход - увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)¹¹;

- выручка - доходы от обычных видов деятельности: от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг¹²;

- расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)¹³.

Одной из проблем при проведении экспертного исследования является некорректное владение понятийным аппаратом, т.е. вероятность того, что эксперт перепутает понятия доход, выручка и прибыль.

КФХ, которые сформированы как юридические лица в соответствии с Законом РСФСР от 22.11.1990 г. № 348-1 «О крестьянских (фермерских) хозяйствах» вправе сохранить статус юридического лица на период до 01 января 2021 года, поэтому к КФХ «Шадринское» применяются нормы права, соответствующие юридическому лицу. Основной целью деятельности юридического лица является извлечение прибыли.

Для определения чистой прибыли предприятия необходимо рассчитать выручку крестьянско-фермерского хозяйства. Расчет производится на основании данных первичных документов.

Основным видом деятельности, в соответствии со сведениями, содержа-

¹¹ Положение по Бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. П. 2 [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина России от 06 мая 1999 г. № 32н. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

¹² Там же. П. 5.

¹³ Там же. П. 2.

щимися в ЕГРЮЛ, является: 01.11.1 – Выращивание зерновых культур. Дополнительный вид деятельности – 01.11.2 – Выращивание зернобобовых культур.

Методы аудита находят широкое применение при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы. Условно все методы можно разделить на две группы: документальные методы проверки материалов, представленных для изучения экспертом-бухгалтером, методы получения доказательств, включая достаточность и надлежащий характер этих доказательств с целью подтверждения возможности их использования.

На первом этапе проведения экспертного исследования происходит документальная проверка объектов исследования, проверяется отражение всех обязательных реквизитов, арифметический контроль, соответствие информации, содержащейся в документах нормативно – правовым актам. Итак, в ходе проведения документальной проверки было выявлено следующее: объекты исследования подлинные, содержат все необходимые реквизиты, отражают информацию, соотносимую с основными видами деятельности.

Выручка на предприятии КФХ «Шадринское» поступает от продажи продукции растениеводства собственного производства, оказания услуг. Выручка отражается по кредиту счета 90 «Продажи» (субсчет 1 «Выручка») бухгалтерского учета в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Бухгалтерские и первичные документы составляются в соответствии с Федеральным Законом от 06.12.2011 г. № 402 - ФЗ «О бухгалтерском учете». Документы первичного учета составляются в момент осуществления хозяйственных операций и свидетельствуют об их совершение.

Первичным документом при расчетах с покупателями служит: договор, накладная на отгрузку, счет-фактура, платежное требование, выписка банка, платежное поручение.

Сплошным методом проверяются первичные документы по реализации продукции:

- накладные на отгрузку, счета-фактуры выданы, данные протаксированы

и сверены с регистрами бухгалтерского учета;

- банковские документы, выписки и приложения к ним, данные протаксированы и сверены с регистрами бухгалтерского учета;

- Главные книги, книга продаж записи проверены и протаксированы;

- налоговые декларации по НДС, налоговые декларации по прибыли, кассовые книги, показатели протаксированы и сверены с регистрами бухгалтерского учета.

Экспертом изучены документы по форме 2 - фермер «Сведения о сборе урожая сельскохозяйственных культур». Проверены данные бухгалтерской (финансовой) отчетности. Также экспертом проведено исследование содержания учетной политики предприятия. Результаты представлены в таблице

Таблица 8 – Выручка КФХ «Шадринское» за 2015 - 2017 гг.

в рублях

Показатель	2015 год	2016 год	2017 год
Доход от обычных видов деятельности	81 246 016	74 760 776	124 870 345
НДС	7 386 001	6 819 457	11 374 928
Выручка	73 860 015	67 941 349	113 495 417

За 2015 год доход от основных видов деятельности КФХ «Шадринское» составил 81 246 016 руб., обороты по кредиту счета 90. Исчисленный НДС по ставке 10 % составил 7 386 001 руб. (обороты по дебету счёта 90 «НДС»). Выручка без учета НДС составила 73 860 015 руб. За 2015 год выручка, отраженная в регистрах бухгалтерского учета, соответствует выручке, отраженной в декларациях по НДС, книге продаж, декларациях по налогу на прибыль, а также показателям Главной книги.

Доход от обычных видов деятельности за 2016 год КФХ «Шадринское» составил 74 760 777,80 руб. (обороты по кредиту счета 90). Исчисленные НДС по ставкам 10 % и 18 % составил 6 819 457 руб. (оборот по дебету счета 90 «НДС»), выручка без учета НДС составила 67 941 319,80 руб. Выручка за 2016 год отраженные в регистрах бухгалтерского учета, соответствует выручке, отраженной в декларации по НДС, книге продаж, декларации по прибыли, а так-

же показателям Главной книги.

Доход от обычных видов деятельности за 2017 год КФХ «Шадринское» отражённый в регистрах бухгалтерского учета и в Главной книге составил 124 850 345 руб. (обороты по кредиту счета 90). Исчисленный НДС по ставке 10 % и 18 % составил 11 374 928 руб. (обороты по дебету счёта 90 «НДС»). Выручка за 2017 год, отраженная в декларации по НДС, в регистрах бухгалтерского учета и в декларации по налогу на прибыль составила 113 475 417 руб.

В ходе исследования которых было выявлено расхождение в показателе выручка между регистрами бухгалтерского учета, Главной книгой и декларациями по НДС, книгой продаж и декларациями по налогу на прибыль за 2017 год и составила 20000 руб. в сторону уменьшения показателя, отраженного в Отчете о финансовых результатах.

Для расчёта чистой прибыли за 2017 год принимается выручка равная 113 495 417 руб.

Следующий показатель, который необходимо рассчитать – себестоимость

На данном этапе экспертом проведена проверка расчета всех понесенных в процессе производства продукции затрат, себестоимости продаж, отраженных по строке 2120 Отчета о финансовых результатах на основании первичных учетных документов.

В соответствии с законодательством, под себестоимостью продукции понимается совокупность прямых издержек, связанных с производством изделий или все виды затрат, понесённых при производстве и реализации определенного вида продукции.

При определении себестоимости продукции (работ услуг) руководствуются Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденным приказом Минфина Российской Федерации от 6 мая 1999 года № 33 н.

В соответствии с пунктом 2 ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов денежных средств, иного имущества и или возникновения обязательств, приводящее к

уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников собственников имущества.

В соответствии с пунктом 5 ПБУ 10/99 расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ (оказанием услуг).

Таким образом, в себестоимость продаж включается стоимость материалов и сырья, заработная плата и отчисления в фонды, амортизация производственного оборудования и млн, расходы на энергоресурсы, коммунальные платежи, аренда и так далее

Первичными документами при расчетах с поставщиками служат договор, товарная накладная, накладная, счет-фактура, платежное требование, выписка банка, платежное поручение.

Для подтверждения величины себестоимости продукции за 2015, 2016г, 2017 годы экспертом проведены следующие исследования: сплошным методом проверенные и протаксированы первичные документы по расчету с поставщиками товарные накладные счета-фактуры полученные.

- проверенные операции по движению по расчетному счету, протаксированы данные банковских документах выписки и приложения к ним;
- проверенные записи в книгах покупок, проверенный и протаксированы показатели в налоговых декларациях по НДС;
- проверенные и протаксированы показатели налоговых декларациях по налогу на прибыль;
- исследованы данные кассовых книг;
- проверены данные бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- исследовано содержание учётной политики предприятия;
- проверены отчета по ГСМ с расчетом произведенных расходов, отчеты по продуктам;
- проверены и протаксированы авансовые отчеты;

- исследованы документы: Отчеты по зерну отчет 1-Фермер;
- проведены исследования расходов на оплату труда проверенный и про-
таксированы первичные документы по расчету заработной платы, приказы по
кадрам и по основной деятельности, коллективный договор, правила внутрен-
него трудового распорядка, табеля учета рабочего времени, книги по начисле-
нию заработной платы, своды по заработной плате, больничные листы за 2015-
2016 года;
- проверена и подтверждена достоверность показателей, отраженных в
расчетах по страховым взносам;
- проверенная подтверждена достоверность показателей, отраженных в
расчетах по страховым взносам на обязательное социальное страхование на
случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством по форме 4 –
ФСС;
- проверена и подтверждена достоверность показателей, отраженных в
расчетах сумм налога на доходы физических лиц исчисленных и удержанных
налоговым агентом форма 6-НДФЛ;
- проверена и подтверждена достоверность показателей справок о доходах
и суммах налога физического лица по форме 2 НДФЛ;
- проверена и подтверждена достоверность показателей, отраженных в
налоговых декларациях по транспортному налогу;
- проверена и подтверждена достоверность показателей, отраженных в
налоговых декларациях по земельному налогу;
- проверена и подтверждена достоверность показателей, отраженных в
налоговых декларациях по на имущество организаций;
- исследован перечень основных средств, находящихся на балансе органи-
зации, проверен расчёт амортизации основных средств

Исходя из результатов проведенного исследования первичных докумен-
тов, можно сделать вывод, что расходы КФХ «Шадринское» сформированы в
соответствии с положением ПБУ 10/99 «Расходы организации». Себестоимость
продаж составила:

- за 2015 год 44 248 560 руб.;
- за 2016 год 53 400 500 руб.;
- за 2017 год 91 736 640 руб.

Для определения валовой прибыли используется следующая формула (15):

$$\text{Валовая прибыль (стр. 2100)} = \text{Выручка (стр. 2110)} - \text{Себестоимость (стр. 2120)}, \quad (16)$$

Результаты представлены в таблице 9.

Таблица 9 – Расчет показателя валовая прибыль за период 2015 - 2017 гг.

в тысячах рублей

Показатель	Номер строки в балансе	2015 год	2016 год	2017 год
Выручка	2110	73 860	67 941	113 495
Себестоимость	2120	44 249	53 401	91 373
Валовая прибыль (убыток)	2100	29 611	14 540	21 758

Далее необходимо рассчитать прибыль (убыток) от продаж, рассчитывается по формуле (16):

$$\text{Прибыль (убыток) от продаж (стр. 2200)} = \text{Валовая прибыль (стр. 2100)} - \text{Коммерческие расходы (стр. 2210)} - \text{Управленческие расходы (стр. 2220)}, \quad (17)$$

В соответствии с пунктом 9 ПБУ 10/99 коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности. В КФХ «Шадринское» коммерческие и управленческие расходы не выделяются на отдельном субсчете, а учитываются в себестоимости продукции. В регистрах бухгалтерского учета данные по указанным расходам отсутствуют, в Отчета о финансовых результатах отражены нулевые показатели.

Таблица 10 – Расчет прибыли от продаж за 2015 – 2017 гг.

в тысячах рублей

Показатели	Номер строки в балансе	2015 год	2016 год	2017 год
Валовая прибыль	2100	29 611	14 540	21 758
Коммерческие расходы	2210	-	-	-
Управленческие расходы	2220	-	-	-
Прибыль от продаж	2200	29 611	14 540	21 758

Значение показателя прибыли до налогообложения формирует прибыль от продаж, увеличенная на прибыль и уменьшенные на расходы от прочих видов деятельности.

В 2015 году в состав прочих доходов включено вознаграждение в размере 145 550 руб., полученное от Представительства ООО «Иркутский масложиркомбинат», п/п 00689 от 27.03.2015.

В 2016 году в состав прочих доходов включено вознаграждение в размере 56 600 руб., полученный от Представительства ООО «Иркутский масложиркомбинат», п/п 001575 от 25.07.2016.

В соответствии с пунктом 3 ПБУ 15/2008 проценты к уплате - это плата за пользование средствами, привлеченными компанией в долг:

- проценты, причитающиеся к оплате по привлеченным организации займам;
- проценты и дисконт, причитающихся к уплате по ценным бумагам организации, например векселям;
- процент по коммерческим кредитам, полученным путём перечисления аванса, предварительная оплата, задатка и так далее;
- дополнительные расходы по долговым обязательствам: суммы, выплачиваемые за информационные и консультационные услуги, непосредственно связанные с привлечением долгового финансирования, за экспертизу договора займа (кредитного договора), иные расходы непосредственно связанные с привлечением долгового финансирования.

В соответствии с пунктами 7 15/2008 и пунктами 4, 5, 9 ПБУ 10/99 проценты к уплате являются самостоятельным видом расходов, если в соответ-

ствии с направлениями деятельности компании такие расходы относятся к прочим и не включается в стоимость инвестиционных активов.

Проценты к уплате признаются в составе расходов в тех отчетных периодах, к которым они относятся, равномерно или исходя из условий долговых обязательств в том случае, когда признание процентов к уплате исходя из условий долговых обязательств существенно не отличается от их равномерного признания (п. 6, 8, 15, 16 ПБУ 15/2008). Проценты к уплате учитываются отдельно от суммы соответствующего основного долга по долговому обязательству (пункт 4 ПБУ 15/2008).

В 2015-2017 годах КФХ «Шадринское» проценты исчислялись в соответствии с заключенными кредитными договорами.

Проценты к уплате составили:

- в 2015 году 4 390 тыс. руб.;
- в 2016 году 3 603 тыс. руб.;
- 2017 году 5 229 тыс. руб.

В соответствии с пунктом 4 Положения по бухгалтерскому учету расходы организации ПБУ 10/99, утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н прочие расходы включают в себя все расходы, кроме расходов по обычным видам деятельности. Таким образом, прочие расходы включают в себя:

- операционные расходы;
- внереализационные расходы;
- чрезвычайные расходы.

В 2015-2017 годах КФХ «Шадринское» состав прочих расходов включены расходы по оплате услуг банков, расходы по списанию основных средств.

Прочие расходы составили:

- в 2015 году 672 тыс. руб.;
- в 2016 году 984 тыс. руб.;
- в 2017 году 909 тыс. руб.

В таблице представлены расчеты прибыли до налогообложения.

Таблица 11 – Расчет показателя прибыль до налогообложения за 2015 - 2017 гг.

в тысячах рублей

Показатели	Номер строки в балансе	2015 год	2016 год	2017 год
Прибыль от продаж	2200	29 611	14 540	21 758
Доходы от участия в других организациях	2310	-	-	-
Проценты к получению	2320	-	-	-
Проценты к уплате	2330	(4 390)	(3 603)	(5 229)
Прочие доходы	2340	146	57	-
Прочие расходы	2350	(672)	(984)	(909)
Прибыль до налогообложения	2300	24 695	10 010	15 620

Прибыль до налогообложения составила:

- в 2015 году 24 695 тыс. руб.;
- в 2016 году 10 010 тыс. руб.;
- в 2017 году 15 620 тыс. руб.

Чистая прибыль рассчитывается как уменьшение величины прибыли до налогообложения на сумму текущего налога на прибыль. Из показателя чистой прибыли вычитают также понесенные чрезвычайные расходы, и изменение отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов.

Чистая прибыль отражается в бухгалтерской отчетности в строке 2400 форма № 2 «Отчет о финансовых результатах». При расчете налога на прибыль КФХ использует нулевую ставку. Сумма налога на прибыль организаций равна 0 руб., показатели строка 2410 в отчете о финансовых результатах равны 0 руб. «Нулевую» ставку по налогу на прибыль могут применять сельскохозяйственные товаропроизводители по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией, произведенной и переработанной данной налогоплательщиком собственной сельскохозяйственной продукции. При этом указанные организации должны соответствовать критериям, предусмотренным пунктом 2 статьи 346.2 НК РФ. В этой норме кодекса установлено, что сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются, в частности, организации, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие первичную и последующую переработку и реализующие эту продукцию.

Кроме того, доля доходов от реализации произведенные ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенные ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, а также от оказания сельскохозяйственными товаропроизводителями услуг, которые относятся к соответствии с ОКВЭД к вспомогательной деятельности в области производства сельскохозяйственных культур и послеуборочной обработки сельскохозяйственной продукции, В общем доходе от реализации товаров таких организаций составляет не менее 70 %.

Признание и погашение отложенных налоговых активов и обязательств осуществляется с учетом норм Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств, утвержденных постановлением Минфина РФ от 31.10.2011 г. № 113.

Отложенные налоговые обязательства отложенные налоговые активы отсутствуют показатели строка 2430 и 2450 Отчета о финансовых результатах равны 0 руб.

$$\begin{array}{l} \text{Расчет по} \\ \text{строке} \\ 2400 \\ \text{Чистая} \\ \text{прибыль} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Прибыль до} \\ \text{налогооб-} \\ \text{ложения} \\ \text{(строка} \\ 2300) \end{array} - \begin{array}{l} \text{Текущий} \\ \text{налог на} \\ \text{прибыль} \\ \text{(строка} \\ 2410) \end{array} \pm \begin{array}{l} \text{Изменение} \\ \text{отложенных} \\ \text{налоговых} \\ \text{обязательств} \\ \text{(строка 2430)} \end{array} \pm \begin{array}{l} \text{Изменение} \\ \text{отложенных} \\ \text{налоговых} \\ \text{активов} \\ \text{(строка 2450)} \end{array} \pm \begin{array}{l} \text{Прочее} \\ \text{(строка ,} \\ 2460) \end{array} \quad (18)$$

Таблица 12 – Определение чистой прибыли за 2015 – 2017 гг.

в тысячах рублей

Показатели	Номер строки в балансе	2015 год	2016 год	2017 год
Прибыль до налогообложения	2300	24 695	10 010	15 620
Текущий налог на прибыль	2410	-	-	-
Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	-	-	-
Изменение отложенных налоговых активов	2450	-	-	-
Прибыль до налогообложения	2300	24 695	10 010	15 620

Чистая прибыль (убыток) составила:

- в 2015 году 24 695 тыс. руб.;

- в 2016 году 10 010 тыс. руб.;
- в 2017 году 15 620 тыс. руб.

На заключительном этапе эксперт делает выводы проведенного исследования и оформляет экспертное заключение.

Итак, выводы по вопросу, поставленному эксперту Определением суда по делу № А04-608 / 2018 от 17 декабря 2018, звучат так:

Экспертом произведен расчет стоимости чистых активов на основании материалов дела, представленных эксперту на исследование. По результатам исследования было выявлено, что показатели нераспределенной прибыли за 2015 - 2017 год составили:

- в 2015 году 24 695 тыс. руб.;
- в 2016 году 10 010 тыс. руб.;
- в 2017 году 15 620 тыс. руб.

в КФХ «Шадринское» за период с 2015 по 2017 годы имеется нераспределенная прибыль в общем размере 50 325 773 руб.

3.2 Пути совершенствования судебно-бухгалтерской экспертизы

Судебная экспертиза является одним из важнейших процессуальных действий, она позволяет сформировать доказательство совершения экономического преступления. Эксперт планирует ряд мероприятий, в процессе которых он проводит анализ деятельности хозяйствующего субъекта, операций и действий, которые легли в основу совершенного преступления. Эксперт должен быть объективен в своих высказываниях и высказывать свое мнение исключительно с экономической точки зрения, не углубляясь в правовые аспекты совершенного деяния.

В настоящее время экономическая экспертиза имеет ряд несовершенств. Одна из главнейших проблем экономической экспертизы является длительный срок выполнения экспертизы и, как следствие, формирования очередей. Данный параметр в большинстве случаев объективен - экономические экспертизы изначально характеризуются высокой степенью многообъектности. Объем предоставляемых на экономические экспертизы документов зачастую измеря-

ется десятками и сотнями томов.

Существует ряд проблем, связанных с предоставлением материалов для производства экспертизы: предоставление документов не по исследуемому периоду, предоставление слишком большого объема материалов на экспертизу либо предоставление только тех документов, в которых имеются следы подлога.

Таблица 13 – Основные проблемы, связанные с представлением эксперту материалов дела

Проблема	Последствия
Представление документов не по исследуемому периоду	Возможность подлога или фальсификации документа
Представление многочисленной копии одного документа, документы не относятся к предмету экспертизы	Отказ эксперта от предоставления заключения ввиду отсутствия объектов экспертизы
Предоставление слишком большого объема несистематизированных материалов	Неоправданное увеличение материалов дела, увеличение сроков экспертизы ввиду необходимости изучения всех материалов дела
Предоставление только тех документов, в которых имеются следы подлога	Результаты экспертизы могут быть не достоверны ввиду того, что скудный объем материалов дела не позволяет применить все возможные методы для проведения всестороннего анализа

Кроме того, в качестве объективных причин длительного срока производства экспертного экономического исследования можно назвать особенности уголовных дел по экономическим составам преступления, носящим межрегиональный, либо резонансный характер где исследуемым лицом выступает крупная фирма или градообразующих предприятий, имеющее сеть филиалов по всей стране или разветвленную систему контрагентов.

Необходимо отдельно подчеркнуть, что ряд причин длительных сроков лежит в плоскости взаимоотношений со следователем. Так, корректная постановка экспертных задач, своевременная подготовка необходимых материалов для их решения, сокращение сроков удовлетворения ходатайства экспертов - эти проблемы решаются только путем совместной работы эксперта и следователя.

В качестве эффективных мер по сокращению сроков можно отметить:

- доэкспертную оценку материалов уголовного дела в целях постановки корректной экспертной задачи и определения необходимых объектов исследования;
- семинары с участием представителей следственных подразделений;
- предоставление объектов исследования в электронном виде.

Создание единой методики проведения экспертиз также позволит уменьшить сроки проведения экспертизы и стандартизировать процедуры проведения экспертизы.

Изменение информационного письма «Об организации производства экспертных исследований экспертами Следственного Комитета РФ». На сегодняшний день действует информационное письмо «Об организации производства экспертных исследований экспертами Следственного Комитета РФ» от 02.06.2011 г., утвержденное Следственным Комитетом РФ, в котором отмечено, что «в год эксперт-экономист имеет право проводить 10 судебно-экономических экспертиз», но этого мало, так как с каждым годом количество экономических преступлений возрастает

Еще существует проблема такого негативного явления, связанного с выключением экспертных кадров на осуществление не профильной деятельности либо деятельности, формальное относящиеся к служебным обязанностям эксперта, но использование экспертов при которых не эффективно. Речь идёт об участии экспертов экономистов в осмотре места происшествия, включения в следственно-оперативной группы, привлечение к патрулированию в ходе обеспечения общественной безопасности, вхождение в комиссии по государственным закупкам для формирования тендерной документации. Повышенная нагрузка на экспертов - экономистов негативно сказывается на уровне экспертного сопровождения уголовных дел о преступлениях экономической направленности.

Минимизация практики включения экспертов в непрофильные функции - является одним из факторов увеличения внутреннего потенциала по экспертным финансовому обеспечению раскрытия и расследования экономических

преступлений.

Привлечение эксперта – экономиста к расследуемым финансовым спорам обусловлено обладанием экспертом специальных знаний, позволяющих выявить неправомерные сделки, а также определить текущее финансовое состояние юридического лица. Экспертное заключение является источником доказательств, в котором представлены выводы лица, производшего процедуры по установлению фактов хозяйственной жизни исследуемого лица.

Далее необходимо рассчитать финансовую целесообразность проведения указанных выше мероприятий. Результаты представлены в таблице 14.

Таблица 14 – Рентабельность применения предлагаемых мероприятий

Мероприятие	Суть мероприятия	Стоимость мероприятия
Доэкспертная оценка материалов дела	Консультирование лица, назначающего проведение экспертизы с целью корректного формулирования вопросов для последующего назначения экспертизы	1 170 / 120 тыс. руб. / год на одного эксперта
Семинары с участием лиц, назначающих экспертизу	Семинары с наиболее опытными экспертами – экономистами, на которых будут раскрываться основные нюансы экспертного исследования, а также влияние поставленных вопросов на сроки проведения экспертизы	200 тыс. руб. за трехдневный семинар с привлечением экспертов, обладающих различающимися специальными знаниями
Предоставление объектов исследования в электронном виде	Предоставление материалов экспертного исследования в электронном виде позволит сократить сроки проведения экспертного исследования, ввиду сокращения сроков получения документов экспертом, а также возможности незамедлительно начать проведение экспертного исследования	–
Создание единой методики проведения экспертного исследования	Разработка на законодательном уровне алгоритма действий эксперта – экономиста при назначении той или иной экспертизы	До 300 тыс. руб. за разработку одной методики
Увеличение количества, проводимых экспертиз одним экспертом в 1,5 раза	Ввиду изменения нормативно-правового акта государственные эксперты смогут проводить большее количество экспертиз, в то же время это увеличит нагрузку на одного эксперта. Необходима будет материальная компенсация эксперту в виде увеличения зарплаты на 35 %	336 тыс. руб. в год на одного эксперта

Таким образом, можно сделать вывод, что данные мероприятия дорогостоящие, но в то же время они способствуют значительному сокращению сроков проведения экспертиз.

Доэкспертная оценка материалов дела позволит сформировать такие во-

просы, которые будут уместны при проведении экспертизы и позволят провести правильную первоначальную экспертизу без необходимости проведения дополнительных и повторных экспертиз, что значительно сократит сроки судопроизводства. При проведении данного мероприятия может привлечен дополнительный внештатный эксперт с заработной платой в 60 тыс. руб. либо данная обязанность может быть возложена на штатных сотрудников с увеличением их заработной платы на 10 тыс. руб. в месяц на одного привлекаемого сотрудника.

Следующее мероприятие – проведение семинаров с участием лиц, назначающих экспертизу. Взаимоисключающие с предыдущим пунктом мероприятия, позволяющие сформировать необходимые компетенции непосредственно у самого лица, назначающего экспертизу.

Предоставление объектов исследования в электронном виде – мероприятие, не требующее дополнительных затрат, но позволяющее значительно облегчить процесс исследования и обработки материалов дела.

Экономическая экспертиза испытывает ряд проблем, связанных с отсутствием методических указаний к проведению экспертизы, а также связанных с проведением экспертиз в длительные сроки. Предложения по устранению данных проблем таковы: принятие законодателем четких методических указаний по проведению экспертизы, где также будут отражены рекомендации для сотрудников органов дознания о формулировке вопросов и отражение компетенций экспертов.

Увеличение количества, проводимых экспертиз в год одним экспертом в год способствует более продуктивной деятельности штатных государственных экспертов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В настоящее время существует тенденция к увеличению количества преступлений экономической направленности. Объединяет эти преступления умышленный характер их совершения. При раскрытии данных преступлений субъекты судопроизводства нередко обращаются за помощью к лицам, обладающим специальными знаниями в области экономики – экспертам. Экспертом может быть лицо, прошедшее аттестацию и обладающее опытом работы в данной сфере деятельности. Очень часто в качестве частных экспертов могут выступать аудиторы.

Аудит играет немаловажную роль при проведении экспертного исследования. Основной целью аудита является предоставление аудиторского мнения о достоверности бухгалтерского учета на предприятии и позволяет пользователю информации получить разумную уверенность в достоверности финансовых результатов деятельности предприятия. Основной целью экспертизы является предоставление наиболее полного ответа на поставленные эксперту вопросы. Таким образом сфера деятельности аудита намного шире, чем экспертизы. Однако, при построении плана экспертного исследования эксперт может самостоятельно определять необходимые методы, способствующие наиболее точному ответу на поставленные эксперту вопросы.

Судебно-бухгалтерская экспертиза финансовых результатов наиболее тесно связана с областью аудита, ввиду схожести целей проведения экспертного исследования данной области и аудита.

В ходе написания дипломной была достигнута поставленная цель – проведен анализ применения методов аудита в судебно-бухгалтерской экспертизе.

Также были решены задачи:

- раскрыт определение судебно-бухгалтерской экспертизы;
- отражены правовые аспекты судебно-бухгалтерской экспертизы;
- изучена методика проведения экспертного исследования, задачи и вопросы, исследуемые экспертом;

- разработана методика определения чистой прибыли;
- выявлены актуальные проблемы проведения экспертизы и предложены пути их решения.

В ходе написания дипломной работы были проанализированы действующие методики по определению стоимости чистых активов, а также временная методика Госарбитража по определению ущерба. Было установлено, что данные методики действенны и помогают значительно сократить срок проведения экспертного исследования.

Также на основании проведенного анализа методов аудита, а также специфики расчетов финансовых результатов и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности были разработаны методические рекомендации по расчету финансового показателя чистая прибыль. На основании разработанной методики было проведено экспертное исследование, по результатам которого можно сделать вывод о том, что показатели нераспределенной прибыли за 2015 -2017 год составили:

- в 2015 году 24 695 тыс. руб.;
- в 2016 году 10 010 тыс. руб.;
- в 2017 году 15 620 тыс. руб.

в КФХ «Шадринское» за период с 2015 по 2017 годы имеется нераспределенная прибыль в общем размере 50 325 773 руб.

Таким образом эмпирическим методом была доказана эффективность применения разработанной методики, позволяющая значительно сократить сроки экспертного исследования.

Было выявлено, что в настоящий момент основными проблемами экспертизы являются длительные сроки проведения, отсутствие методик проведения экспертизы, ограниченно количество экспертиз, которые эксперт может провести за год, а также ряд проблем, связанных с предоставлением материалов для производства экспертизы: предоставление документов не по исследуемому периоду, предоставление слишком большого объема материалов на экспертизу либо предоставление только тех документов, в которых имеются следы подло-

га. Был разработан и предложен ряд мероприятий по сокращению сроков экспертного исследования:

Экспертные исследования в судебно-бухгалтерской экспертизе имеют широкий спектр применения: от установления момента совершения преступления, выявления экономических последствий совершенного преступления на финансовое состояние юридического лица, привлечения к субсидиарной ответственности виновных в наступлении преднамеренной неплатежеспособности лиц, до оспаривания сделки с недобросовестным контрагентом.

Перспективы экономических экспертиз зависят от дальнейшего развития новых направлений, связанных с трудовыми обязанностями конкретных сегментов экономики.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- 1 Аниськин, С.И. Ухищрения, применяемые подозреваемые, обвиняемые и осужденными для совершения побегов и меры по их профилактике : учебно-методическое пособие / С.И. Аниськин. – Томск : Изд-во ТомГУ, 2015. - 55 с.
- 2 Багмет, А.М. Деятельность следственных органов СК России по раскрытию и расследованию преступлений экономической направленности / А.М. Багмет // Российский следователь. – 2015. – № 5. – С. 10.
- 3 Багмет, А.М. Объективная истина как основа эффективности и результативности предварительного расследования преступлений в сфере экономической деятельности / А.М. Багмет, В.А. Перов // Российский судья. – 2015. – № 6. – С. 29.
- 4 Временная методика определения размера ущерба (убытков), причиненного нарушениями хозяйственных договоров [Электронный ресурс] : приложение к письму Госарбитража СССР от 28 декабря 1990 г. № С-12/НА-225. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».
- 5 Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть вторая [Электронный ресурс]: федеральный закон 26 января 1996 года № 14-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
- 6 Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая [Электронный ресурс]: федеральный закон от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
- 7 Дубоносов, Е.С. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учебник для бакалавриата, специалитета и магистратуры / Е.С. Дубоносов. – М. : Юрайт, 2019. – 229 с.
- 8 Инструкция по организации производства судебных экспертиз в государственных судебно-экспертных учреждениях Министерства юстиции российской федерации [Электронный ресурс] : приказ Минюста РФ от 20 декабря 2002 г. № 347. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».
- 9 Кеворкова, Ж.А. Экономическая экспертиза : учебник для вузов / Ж.А.

Кеворкова. – М. : Проспект, 2017. – 256 с.

10 Климович, Л.П. Научные основы современной судебной экономической экспертизы : монография / Л.П. Климович. – М. : Проспект, 2016. – 144 с.

11 Котенева, Т. В. Методологические основы судебно – экономической экспертизы : монография / Т. В. Котенева. - М. : ИНФРА-М, 2016. - 212 с.

12 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) [Электронный ресурс] : принят Федеральным законом от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 24 июля 2002 г.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

13 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 30 декабря 2001 г., с изм. от 9 июля 2002 г.). Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

14 Нелезина, Е.П. Судебная экономическая экспертиза. Практикум : учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет и аудит», «Финансы и кредит», «Налоги и налогообложение» / Е.П. Нелезина. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2014.– 152 с.

15 О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федеральный закон от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

16 О введении в действие Инструкции о порядке рассмотрения обращений и приема граждан в системе Следственного комитета при прокуратуре Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ Следственного комитета при прокуратуре РФ от 19 сентября 2007 г. № 17 (ред. от 08.04.2008 г., с изм. от 01.03.2018 г.). Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

17 О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации [Электронный ресурс]: федеральный закон от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

18 О первичных учетных документах [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 8 июля 1997 г. № 835. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

19 О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ре-

курс]: приказ Минфина России от 02 июля 2010 г. № 66н (ред. от 19.04.2019). Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

20 О Центральном банке (Банке России) [Электронный ресурс] : закон Российской Федерации от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

21 Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

22 Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению [Электронный ресурс] : приказ Минфина от 31 октября 2000 г. № 94н. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

23 Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)), «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)» [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 06 октября 2008 г. № 106н . Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

24 Об утверждении Положения об аттестации на право самостоятельного производства судебной экспертизы экспертов федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждений Министерства юстиции Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ Минюста России от 07 октября 2014 г. № 207. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

25 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ 18/02) «Учет расчетов по налогу на прибыль» [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114Н. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

26 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 24 октября 2008 г. № 116н. Доступ из справ.-правовой системы

«Консультант Плюс».

27 Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 06 октября 2008 г. № 107н. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

28 Об утверждении порядка выставления и получения счетов-фактур в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной цифровой подписи [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 25 апреля 2011 г. № 50н. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

29 Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 28 августа 2014 г. № 84н (ред. от 21.02.2018). Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

30 Поздняков, В.Я. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятий : учебник для вузов / В.Я. Поздняков. – М. : ИНФРА-М, 2016. – 617 с.

31 Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : приказ Минфина СССР от 29 июля 1983 г. № 105. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

32 Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99 [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина России от 06 июля 1999 г. № 43н. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

33 Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина России от 06 мая 1999 г. № 32н. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

34 Положение по Бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 9/99 [Электронный ресурс] : утв. приказом Минфина России от 06 мая 1999 г. № 32н. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

35 Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02 [Электронный ресурс]: утв. приказом Мин-

фина России от 19 декабря 2002 г. № 114н. Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

36 Российская, Е.Н. Судебно-бухгалтерская экспертиза / Е.Н. Российская, Н.Г. Эрлашвили. – М. : Юнити-Дана, 2016. – 241 с.

37 Россинская, Е.Р. Судебная экспертиза: сборник документов : учебное пособие / Е.Р. Россинская, Е.И. Галяшина. – М. : Проспект, 2016. – 160 с.

38 Россинская, Е.Р. Теория судебной экспертизы (Судебная экспертология) : учебник / Е.Р. Россинская. - М. : ИНФРА-М, 2016. - 368 с.

39 Сорокотягин, И.Н. Судебная бухгалтерия : учебник для бакалавриата и специалитета / И.Н. Сорокотягин, Л.К. Безукладникова, Д.А. Сорокотягина. – М. : Юрайт, 2018. – 284 с.

40 Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федеральный закон РФ от 18 декабря 2001 г. № 174-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

41 Уголовный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федеральный закон от 24 мая 1996 г. № 63-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант Плюс».

ПРИЛОЖЕНИЕ А

Методика определения чистой прибыли предприятия

Общие положения

Настоящая Методика предназначена для проведения экспертного исследования операций по формированию финансовых результатов.

При изъятии материалов дела в уголовном судопроизводстве следователь обязан привлечь эксперта-бухгалтера с целью изъятия всех необходимых документов для целей дальнейшего проведения экспертизы.

Следователь либо суд вправе приглашать эксперта для корректной постановки вопросов экспертизы.

Эксперту предоставляется необходимый объем документов, относящихся только к изучаемому периоду. Перечень документов согласовывается с экспертом. Рекомендуется представлять документы в электронном виде и на бумажных носителях.

При расчете показателя чистая прибыль необходимо рассчитать в соответствии с положениями бухгалтерского и налогового учета такие показатели как:

- выручка;
- себестоимость;
- валовая прибыль (убыток);
- коммерческие расходы;
- управленческие расходы;
- прибыль (убыток) от продаж;
- доходы от участия в других организациях;
- проценты к получению;
- проценты к уплате;
- прочие доходы;
- прочие расходы;
- прибыль до налогообложения;
- текущий налог на прибыль;
- отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства;
- прочие доходы и расходы;
- чистая прибыль.

Оценки рисков и источники информации о деятельности лица, в отношении которого проводится экспертиза, и среде, в которой деятельность осуществляется, включая систему внутреннего контроля

Эксперт должен выполнять следующие процедуры оценки рисков в целях ознакомления с деятельностью лица, в отношении которого проводится экспертиза и со средой, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля:

- запросы в адрес руководства или других сотрудников лица, лица, в отношении которого проводится экспертиза (может осуществляться с разрешения лица, назначившего экспертизу);

- аналитические процедуры;
- наблюдение и инспектирование.

Все процедуры оценки рисков выполняются экспертом в ходе достижения необходимого объема знаний о деятельности лица, в отношении которого проводится экспертиза.

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ А

Кроме процедур оценки рисков, эксперт выполняет прочие процедуры, позволяющие получить информацию, которая может оказаться полезной при выявлении рисков существенного искажения. Например, эксперт может рассмотреть целесообразность направления запросов в адрес организаций, оказывающих лицу, в отношении которого проводится экспертиза, юридические услуги или услуги по оценочной деятельности. Просмотр информации, полученной из внешних источников, в частности аналитических отчетов, отчетов, подготовленных банками или органами статистики, экономических и профессиональных газет и журналов или официальных правовых и финансовых изданий, может быть полезным при ознакомлении с деятельностью лица, в отношении которого проводится экспертиза.

Аналитические процедуры могут помочь выявить необычные операции или события, а также показатели, коэффициенты и тенденции, которые могут свидетельствовать о возможных проблемах, имеющих значение для финансовой (бухгалтерской) отчетности и экспертизы.

При выполнении аналитических процедур в качестве процедур оценки рисков эксперт приблизительно оценивает показатели ожидаемых результатов деятельности и вероятные соотношения. В случае если сопоставление этих показателей ожидаемых результатов деятельности с учтенными суммами или коэффициентами, рассчитанными на основе учтенных сумм, приводит к необычным или неожиданным соотношениям, эксперт учитывает эти результаты при выявлении рисков существенного искажения информации.

В случае если в таких аналитических процедурах используются данные, обобщенные на достаточно высоком уровне, то результаты таких аналитических процедур могут служить только первичным индикатором наличия существенного искажения. Эксперт рассматривает результаты таких аналитических процедур наряду с другой информацией, собранной при выявлении рисков существенного искажения.

Наблюдение и инспектирование могут стать как основой для направления запросов руководству и другим сотрудникам лица, в отношении которого проводится экспертиза, так и источником информации о деятельности лица, в отношении которого проводится экспертиза, и среде, в которой она осуществляется. Такие процедуры обычно включают:

- наблюдение за различными областями деятельности и лица, в отношении которого проводится экспертиза;
- инспектирование документов (таких, как бизнес-планы и стратегии развития), учетных записей и регламентов системы внутреннего контроля;
- изучение отчетов, подготовленных руководством (таких, как квартальные отчеты руководства и промежуточная финансовая (бухгалтерская) отчетность), отчетов представителей собственника (например, протоколы заседаний совета директоров);
- прослеживание отражения хозяйственных операций в информационных системах, формирующих данные для финансовой (бухгалтерской) отчетности (сквозные проверки).

Эксперт в ходе планирования и проведения экспертного исследования должен проявлять профессиональный скептицизм. Получив разумную уверенность в достоверности исследуемых материалов, эксперт планирует проведение экспертного исследования.

Проверка объектов исследования

9. На первой стадии проведения экспертизы сплошным методом эксперт проводит проверку первичных документов по формальным, нормативным и арифметическим признакам, применяются методы оценки документов по арифметическим

- первичные документы при расчетах с покупателями и поставщиками: договор, накладная на отгрузку, счет-фактура, платежное требование, выписка банка, платежное поручение;

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ А

- накладные на отгрузку, счета-фактуры;
- банковские документы, выписки и приложения к ним;
- Главные книги, книга продаж, книга покупок;
- налоговые декларации по НДС, налоговые декларации налогов на прибыль, кассовые книги, налоговые декларации по налогу на имущество, налоговые декларации по транспортному налогу, налоговые декларации по земельному налогу;
- данные бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- перечень основных средств;
- отчеты по форме 6 – НДФЛ, 4 – ФСС, РСВ -1, 2 –НДФЛ.

Валовая прибыль (убыток)

Доходы организации в зависимости от их характера, условий получения и направлений деятельности организации подразделяются:

- на доходы от обычных видов деятельности;
- на операционные доходы;
- на внереализационные доходы.

Проверка расходов организации. Расходы организации в зависимости от их характера, условий получения и направлений деятельности организации подразделяются:

- на расходы от обычных видов деятельности;
- на операционные расходы;
- на внереализационные расходы.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку (операционные или иные доходы) и от формы осуществления расхода.

Применяется метод встречной проверки. Цель – выявить расхождения между бухгалтерскими регистрами и первичными документами. На данном этапе эксперт вправе запросить акты сверок с дебиторами и кредиторами.

При подтверждении подлинности и достоверности первичных документов, отражающих выручку и себестоимость организации проводится расчет валовой прибыли предприятия по формуле (А.1):

$$\text{Валовая прибыль (стр. 2100)} = \text{Выручка (стр. 2110)} - \text{Себестоимость (стр. 2120)}, \quad (\text{А.1})$$

Прибыль (убыток) от продаж

Коммерческие и управленческие расходы могут учитываться в себестоимости продукции либо на отдельных счетах. В случае, когда учетной политикой предусмотрен учет коммерческих и управленческих расходов на отдельных субсчетах, не включаемые в себестоимость, эксперту необходимо проверить правильность отнесения и учета данных видов расходов.

Прибыль (убыток) от продаж рассчитывается по формуле:

$$\begin{array}{l} \text{Прибыль} \\ \text{(убыток) от} \\ \text{продаж (стр.} \\ \text{2200)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Валовая} \\ \text{прибыль} \\ \text{(стр. 2100)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Коммерческие} \\ \text{расходы} \\ \text{(стр. 2210)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Управленческие} \\ \text{расходы} \\ \text{(стр. 2220)} \end{array}, \quad (\text{А.2})$$

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ А

Значение показателя прибыли до налогообложения формирует прибыль от продаж, увеличенная на доходы от прочих видов деятельности, доходы от участия в других организациях и процентов к получению, уменьшенные на расходы от прочих видов деятельности и проценты к уплате.

Формула:

$$\begin{aligned}
 &\text{Прибыль (убыток) до налогообложения (стр. 2300)} = \text{Прибыль (убыток) от продаж (стр. 2200)} + \text{Доходы от участия в других организациях (стр. 2310)} + \text{Проценты к получению (стр. 2320)} + \text{Прочие – доходы (стр. 2340)} \\
 &\qquad\qquad\qquad - \text{Прочие – расходы (стр. 2350)} - \text{Проценты к уплате (стр. 2330)}
 \end{aligned}
 \tag{A.2}$$

Эксперту необходимо провести аналитические процедуры с целью определения достоверности отраженных в Отчете о финансовых результатах показателей.

Чистая прибыль (убыток)

Чистая прибыль рассчитывается как уменьшение величины прибыли до налогообложения на сумму текущего налога на прибыль. Из показателя чистой прибыли вычитают также понесенные чрезвычайные расходы, и изменение отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов.

Эксперт должен убедиться в правомерности применения налогового режима с целью определения налоговой ставки.

Признание и погашение отложенных налоговых активов и обязательств осуществляется с учетом норм Инструкции по бухгалтерскому учету отложенных налоговых активов и обязательств, утвержденных постановлением Минфина РФ от 31.10.2011 г. № 113.

Формула расчета чистой прибыли:

$$\begin{aligned}
 &\text{Расчет по строке 2400} = \text{Прибыль до налогообложения (строка 2300)} - \text{Текущий налог на прибыль (строка 2410)} \pm \text{Изменение отложенных налоговых обязательств (строка 2430)} \pm \text{Изменение отложенных налоговых активов (строка 2450)} - \text{Прочее (строка 2460)},
 \end{aligned}
 \tag{A.3}$$

Рекомендуемая литература:

- 1 Федеральный закон от 06.12.2011 № 402 – ФЗ «О бухгалтерском учете».
- 2 Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утверждено приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н.
- 3 Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02, утверждено приказом Минфина России от 19.12.2002 № 114н.
- 4 Положение по Бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утверждено

Продолжение ПРИЛОЖЕНИЯ А

приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н.

5 Положение по Бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 9/99, утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н.

6 Временная методика определения размера ущерба (убытков), причиненного нарушениями хозяйственных договоров» (приложение к письму Госарбитража СССР от 28.12.90 N С-12/НА-225).

7 Приказ Минфина России от 28.08.2014 N 84н (ред. от 21.02.2018) «Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов»