

ИСТОРИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ КАК НАУКИ

Маркова Вера Витальевна

адъюнкт Восточно-Сибирского института МВД России, РФ, г. Иркутск

HISTORY OF THE DEVELOPMENT OF FORENSIC ACCOUNTING AS A SCIENCE

Vera Markova

Adjunct of the East Siberian Institute of the Ministry of Internal Affairs of Russia, Russia, Irkutsk

Аннотация. Исследование зарождения судебно-бухгалтерской экспертизы как учебной дисциплины и как науки. Рассматривается исторический, нормативно-правовой и монографический анализ тенденций становления и развития судебной бухгалтерии и изучение ее практики.

Abstract. The study of the origin of forensic accounting expertise as an academic discipline and as a science. The article considers the historical regulatory and monographic analysis of trends in the formation and development of forensic accounting and the study of its practice.

Ключевые слова: судебно-бухгалтерская экспертиза, эксперт-бухгалтер, история развития, организация расследования, экспертные исследования, экономическая криминалистика.

Keywords: forensic accounting expertise, expert accountant, history of development, organization of the investigation, expert research, economic criminology.

В ходе своего развития такой процессуальный институт, как судебно-бухгалтерская экспертиза (далее СБЭ), претерпел определенную эволюцию вследствие совершенствования системы учета и контроля и появления такой формы контроля, как аудит. Исторический аспект развития СБЭ следует рассматривать в параллели с этапами становления бухгалтерского учета, с этапами его развития, его правовых норм, роли бухгалтера как субъекта СБЭ, ее информационной базы.

Когда при расследовании уголовного дела или судебном рассмотрении обнаруживаются или предполагаются факты расхождения данных бухучета с его фактическим содержанием (учетная информация не соответствует ее действительному содержанию) возникает необходимость в проведении СБЭ.

Бухгалтерская экспертиза в судебном процессе, как вид доказательств, появилась значительно позже других доказательств. Проанализировав историю, можно увидеть, что институт бухгалтеров-поверителей существовал еще в Древнем Востоке, когда писцы вели на свитках папируса учет имущества, контролируя достоверность получения и выдаче серебра,

хлеба.

В эпоху Ренессанса в итальянских кодексах появляются требования к ведению купеческих книг, придаются специальные контрольные функции бухучету. В городах Северной Италии, издаваемые книги по бухучету, использовались как учебные пособия при организации счетоводства и контроля («Трактат о счетах и записях» Луки Пачоли, 1445 - 1515гг.).

В России первые упоминания о бухгалтерской экспертизе появились в середине XVII века. В 1654 году был создан приказ счетных дел, который стал родоначальником бухгалтерской экспертизы. Данный приказ регламентировал государственные счетные сыскные и описные дела.

Зарождение бухгалтерской экспертизы возникло в период зарождения бухгалтерского учета. Однако началом становления бухгалтерской экспертизы следует считать создание специальных институтов экспертов в 1667 году во Франции. В начале, экспертиза состояла из доклада экспертов (компетентных лиц) по поставленному вопросу их мнения.

Анализируя судебную бухгалтерию с практической точки зрения, видим, что ее исторические корни уходят в конец 19-го и начало 20-х веков. В этот период времени после судебной реформы 1864 года знания судебного бухгалтера (специальные знания) стали применяться в суде как источник доказательств. Возникла острая потребность обособить от деятельности бухгалтера, выполнявшего операции счетоводства в хозяйственной практике деятельность судебного бухгалтера, который выражал свое мнение в судопроизводстве.

После судебной реформы 1864 года суд все чаще обращался к услугам экспертов бухгалтеров для проведения судебной экспертизы. Так, согласно статье 326 Устава уголовного судопроизводства 1864 года, казначеи, по мере надобности, привлекаемые к расследованию уголовных дел.

В 1896 году в Германии основано общество немецких ревизоров, которое стало издавать труды ежегодных съездов своих членов; во Франции - академическое общество счетоводов и бухгалтеров; в Швеции - общество шведских счетных ревизоров; в Бельгии - общество экспертов-счетоводов, в Голландии - Нидерландский счетоводный институт и Нидерландская академия счетоводства.

В уголовном судопроизводстве, в этот период времени, СБЭ как форма использования специальных бухгалтерских познаний, приобретает большое значение` для расследований и признание общественности.

В своем научном исследовании С.А. Звягин акцентирует на важность показаний` эксперта в суде и развитие бухгалтерского учета с середины XIX в. позволило заложить научно-теоретические основы судебно-экспертной деятельности при производстве СБЭ. Некоторые ученые в области уголовного процесса считали, что эксперт` - бухгалтер лишь «справочный» свидетель, он дает только вспомогательную информацию, не существенную для суда. Эксперт` - бухгалтер выступал в суде не в качестве эксперта, дающего заключение по результатам исследования, а просто специалистом, выражая свое мнение. Суд сам интерпретировал заключение судебного бухгалтера, что не соответствовало объективности и всесторонности расследования по уголовным делам [1].

Выдающим ученым в области СБЭ является С.Ф. Иванов. Благодаря его труду берет начало СБЭ, существующая в нашей стране в настоящее время. Его издание «Бухгалтерская экспертиза в судебном процессе» (1913) это первое пособие в России, предназначенное для юристов и бухгалтеров[6].

Обратим внимание, что уже на данном историческом этапе существовали различия между общей деятельностью в области бухучета и деятельностью эксперта-бухгалтера. Ведущие российские специалисты понимали, что для решения некоторых вопросов, поставленных перед ними судом, следствием, органом дознания недостаточно только базовых экономических и бухгалтерских знаний, но необходимы и другие методы исследования учетной информации, поэтому сначала преобладала методическая форма, а затем уже

организационная.

Анализ учетных документов с признаками преступного деяния в учетно-экономической информационной системе требует систематических знаний о формах проявления противоправной деятельности. Это является изучением экспертной деятельности и, в свою очередь, не относится к изучению бухгалтерского учета или других экономических дисциплин. Основную часть своей профессиональной деятельности С.Ф. Иванов занимался разработкой методики выявления по бухгалтерским документам признаков преступной деятельности, совершаемой под видом учетных операций (на основании первичных документов, бухгалтерской книги, бухгалтерской отчетности). В дальнейшем эти положения получили развитие в работах многих исследователей, изучающих проблемы теории и практики судебной бухгалтерии и СБЭ [6].

Стоит уделить внимание научной позиции профессора С.П. Голубятникова и доцента А.Н. Мамкина, которые вполне обоснованно считают, что деятельность в области судебной бухгалтерии это не только ее экономические представления. Также, это необходимость криминалистического представления о преступной деятельности, осуществляемой под видом и в процессе законных хозяйственных и учетных операций [4].

Если рассматривать организационную форму судебно-бухгалтерской деятельности, обособив ее от практического бухгалтерского учета, то можно выделить некоторые этапы институционального становления судебной бухгалтерской экспертизы.

Учреждений, специализирующихся в области СБЭ до середины 20-х годов не было. Отсутствие учреждений отрицательно сказывалось на качестве заключений экспертов-бухгалтеров, так как не удовлетворяло судебно-следственные органы.

В 20-е годы XX века с учетом перехода к новым принципам экономической политики в условиях расширения сферы торгово-денежных отношений и внедрения механизма рыночного хозяйствования (под контролем государства и активного участия органов государственного управления в регулировании рыночных отношений) возникла необходимость в привлечении, а основном, бухгалтеров к ответственности за некачественное ведение бухучета. А раз бухгалтер является лицом, имеющим определенного рода специфические познания, то и контроль над его деятельностью должно осуществлять лицо не менее грамотное и опытное.

Назначение экспертизы и процессуальное положение эксперта определялись УПК РСФСР 1923 года. В Кодексе указывалось, что при расследовании (или рассмотрении) уголовного дела, эксперты вызываются в суд для получения доказательственных сведений, если требуются необходимые знания в области науки, искусства и ремесла. Но УПК РСФСР по-прежнему имел много противоречий, например, долгое время не делалось различия между экспертизой, проводимой по уголовным делам и ревизией.

Считается, что до 1925 г. специалистов в области СБЭ не было, органы дознания, следствие или суд просто назначали экспертов - главных бухгалтеров из числа `работающих в данном регионе.

В 1925 году был создан Институт государственных бухгалтеров-экспертов (самостоятельное учреждение финансового контроля). Обязанности бухгалтеров ` экспертов того времени отличались от обязанностей нынешних экспертов. Эксперты в основном занимались разработкой стандартов, номенклатуры счетов и инструкций, отчетностью, консультированием ревизионных комиссий, разработкой рекомендаций по устранению нарушений и изучением обстоятельств совершения экономических преступлений и передача результатов проверки правоохранительным органам [10].

Существенный вклад в деятельность специализированных организаций (экспертных) внесло создание в 1936 году при Прокуратуре СССР Центрального органа (бюро) СБЭ, ставшего начальным звеном в создании профессиональных органов, занимающихся проведением СБЭ (просуществовало до 1938 года). Бюро обобщило всю деятельность экспертных учреждений и занималось подготовкой и повышением квалификации экспертов.

Несмотря на сложную обстановку в стране, в период 40-х - 50-х годов XX века появляются научные труды в области экспертной деятельности, посвященные теоретическим вопросам и методике СБЭ, что оказало большое влияние на становление науки судебной бухгалтерии.

Судебная бухгалтерия как учебная дисциплина сформировалась в процессе преподавания экономических дисциплин студентам-юристам, подчеркивая потребности будущей практической деятельности по выявлению, предотвращению и раскрытию экономических преступлений на основе анализа учетной информации. («Пособие по судебной бухгалтерской экспертизе» А. Г. Булохова, 1941 г., «Основы бухгалтерского учета и судебной бухгалтерской экспертизы» В. Б. Любимова, 1947 г.).

Большой вклад в создание новой дисциплины внес доцент кафедры криминалистики Саратовского юридического института В.Б. Лубкин, опубликовавший в 1946 году монографию «Судебная бухгалтерия», ставшей впоследствии основной книгой по применению экономических знаний в юридической практике.

Следует отметить научные труды ученого С.П. Фортинского. В 1947 году он подчеркнул особую роль проведения СБЭ при расследовании дел о хищениях и растратах и обосновал необходимость развития теории СБЭ, которой он, в дальнейшем, посвятил свою научную деятельность [15].

В 60-е - 80-е годы XX века в методической и научной литературе появляется необходимость использовать не только знания в области бухучета, но и других специальных экономических знаний при судопроизводстве, становится актуальным вопрос о необходимости проведения экспертиз экспертами разных специальностей (комплексных судебно-экономических экспертиз).

В системе судебной экспертизы класс судебно-экономических экспертиз в трудах А.И. Винберга и Н.Т. Малаховской [3] представлен уже как самостоятельный класс судебных экспертиз. Ученые к фундаментальным наукам относят следующие предметы: экономика, право и статистика, но из ученых пока никто не назвал как таковую предметную судебную науку, но высказали мнение о ее существовании и открыли методологическую дисциплину - судебную бухгалтерию. В последнее время в научной литературе активно обсуждается новое криминалистическое направление - экономическая криминалистика. Возможно, наряду с судебной бухгалтерией она станет предметом судебной науки, составив научную основу класса судебных экономических экспертиз.

Мощное развитие судебная бухгалтерия получает в научной школе С.П. Голубятникова, где она с уровня прикладной учебной дисциплины доходит до уровня отрасли научных знаний. При этом судебная бухгалтерия становится не только теоретической основой для судебной бухгалтерской экспертизы, но и важным компонентом знаний для оперативников и следователей, специализирующихся на борьбе с хищениями [10].

В его научные труды входят исследования по производству СБЭ (1958-1971 гг.), виктимологических исследований учетных процессов на крупнейших предприятиях Урала (1968-1970 гг.), по созданию и апробации методик оперативного экономического анализа (1973-1983 гг.) [4].

Вместе с тем экспертные задачи, связанные с применением экономических знаний в сфере судопроизводства, не могут ограничиваться лишь правилами ведения бухучета. На это в 1962 г. указывал С.П. Фортинский [15], обосновывавший необходимость использования в качестве специальных знаний таких наук, как экономический анализ, финансы и кредит.

Большой вклад в формирование научных основ судебной бухгалтерии в части использования ревизионных методов для обнаружения признаков преступлений, внесли известные ученые криминалисты В.Г. Танасевич, Л.А. Сергеев, В.Г. и др. [14].

Попова Л.В., Шибаева Н.А., Исакова Р.Е считают, что СБЭ является процессуально-правовой формой применения специальных бухгалтерских знаний для получения источника доказательств по уголовным и гражданским делам.

На данный момент экспертная деятельность характеризуется возрастанием роли региональных лабораторий судебных экспертиз, созданных в структурах Министерства юстиции РФ, Министерства внутренних дел РФ, таможенных органов, НП «СРО судебных экспертов», подготовкой нового закона о судебных экспертизах. Этому послужили различные мероприятия, нацеленные на совершенствование экспертно-криминалистического обеспечения деятельности своих подразделений. Появились новые направления экспертных исследований, связанные с созданием экспертно-ревизионных подразделений, производящих СБЭ. Это позволило создать реальную базу для качественного проведения СБЭ. Однако, не смотря на бурное развитие и совершенствования экспертной деятельности, в настоящий момент СБЭ нуждается в глубоком анализе и доработке теоретических и организационно-методических основ производства данной экспертизы.

Список литературы:

1. Аксенова Т.П. Судебно-бухгалтерская экспертиза: Учеб. пособие. - Хабаровск, 2009. — 262 с.
2. Атенесян Г.А., Голубятников С.П. Судебная бухгалтерия: Учебник. - М.: Юридическая литература, 2007. — 264 с.
3. Винберг, А.И. Судебная экспертология (Общетеоретические и методологические проблемы судебных экспертиз): учебное пособие / А.И. Винберг, Н.Т. Малаховская. - Волгоград: Высшая следственная школа МВД СССР, 1979.— 183 с.
4. Голубятников, С.П. Судебная бухгалтерия и судебно-экономическая экспертиза / С.П. Голубятников, А.Н. Мамкин // Эксперт-криминалист. - 2009. — № 4.
5. Дубоносов, Е. С. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учебник для вузов / Е. С. Дубоносов. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : Издательство Юрайт, 2024. — 215 с. — (Высшее образование). — ISBN 978-5-534-17978-1. — Текст : электронный // Образовательная платформа Юрайт [сайт]. — URL: <https://urait.ru/bcode/534079> (дата обращения: 25.05.2024).
6. Иванов, С.Ф. Бухгалтерская экспертиза в судебном процессе: пособие для юристов и бухгалтеров-экспертов / С.Ф. Иванов. - СПб: Издание книжного склада «Коммерческая литература», 1913. - С. 7-8.
7. Нерсесян, М. Г. Методические особенности определения действительной стоимости доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью с учетом судебной практики / М. Г. Нерсесян, К. Л. Петров//Теория и практика судебной экспертизы. - М., 2018. - № 13 (1). - С. 52-59. <https://doi.org/10.30764/1819-2785-2018-13-1-52-59> (дата обращения: 25.05.2024).
8. Никитина, И. Э. Ситуационный подход к предупреждению преступлений коррупционной направленности: судебно-экспертный аспект / И. Э. Никитина, М. Г. Нерсесян, И. Д. Шарапова // Теория и практика судебной экспертизы. - 2019. - № 14 (3). - С. 90-99. - DOI 10.30764/1819-2785-2019 14-3-90-99.
9. Плесовских, Ю.Г. Судебно-экспертное исследование: правовые, теоретические, методологические и информационные основы производства: Монография / Ю.Г. Плесовский. - М.: Юрист, 2008. - 240 с. ISBN 978-5-94103-311-9 (дата обращения: 25.05.2024).
10. Положение об институте государственных бухгалтеров-экспертов при НК РКИ: Постановление СНК Союза СССР от 18 августа 1925 года // Известия ВЦИК и ЦИК. - 1925. - 17 октября. - С.6.
11. Предисловие проф. В.К. Случевского // Иванов С.Ф. Бухгалтерская экспертиза в судебном

процессе / С.Ф. Иванов. – СПб: Издание книжного склада «Коммерческая литература», 1913. – 222с.

12. Селина, Е. В. Применение специальных познаний в российском

уголовном процессе: дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.09 / Селина Елена Викторовна: Кубанский государственный университет. – Краснодар, 2003. – 356 с.

13. Смирнов Д.В., Танасевич В.Г. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы. — Л.: ЛГУ, 1964.- 140 с.

14. Сергеев Л.А. Ревизия при расследовании преступлений. — М.: Юридическая литература, 1969. – 99с.

15. Фортинский, С.П. Судебно-бухгалтерская экспертиза по делам о хищениях и растратах / С.П. Фортинский // Проблемы криминалистики: материал. научн. совещания по криминалистике при Всесоюзном институте юридических наук / под ред. И.Т. Голякова. – М.: Всесоюзный институт юридических наук, 1947. – 237с.