

## БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА: ВОЗНИКНОВЕНИЕ, РАЗВИТИЕ И ГОСУДАРСТВЕННОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ

Е. Л. ПУТНИКОВА

УО «Белорусская государственная орденов Октябрьской Революции  
и Трудового Красного Знамени сельскохозяйственная академия»,  
г. Горки, Республика Беларусь, 213407, e-mail: putnikova705@mail.ru

(Поступила в редакцию 19.05.2023)

*В статье изложены актуальные вопросы возникновения, развития и государственного регулирования бухгалтерской экспертизы, возникающие в связи с необходимостью своевременного устранения правонарушений и преступлений в сфере агропромышленного комплекса. При этом отражен процесс возникновения и развития судебно-экспертной деятельности, эволюция становления и развития судебно-бухгалтерской экспертизы, проанализированы мнения ученых и специалистов, представленные в экономической литературе, законодательная и нормативно-правовая база. Обращено внимание на правовую основу, принципы организации и основные направления государственной судебно-экспертной деятельности Республики Беларусь в уголовном, гражданском и административном судопроизводстве. По результатам проведенного исследования акцентировано внимание на нынешнем этапе социально-экономических переустройств, который предполагает переход государственных судебно-экспертных организаций на новый качественный уровень деятельности. Отражена стратегия необходимости использования программно-целевого метода, позволяющего найти оптимальный вариант решения проблем, учитывать потребности следственных органов и судов в новых услугах государственных судебно-экспертных организаций, в том числе и в проведении судебно-бухгалтерской экспертизы. Результаты исследования свидетельствуют, что в части инноваций выступает трансформация законодательной базы, формирование современной концепции бухгалтерского учета, разработка и использование национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности, переход на международные стандарты финансовой отчетности. Это связано с возможностью решения целого ряда задач, возникающих в связи с несоответствием бухгалтерского учета и отчетности требованиям законодательства, подачей судебных исков, возникновением недостач, потерь, излишков товарно-материальных ценностей и имущества в организациях АПК и в общем в выяснении реальных фактических обстоятельств, отражающих всесторонне предпринимательскую и хозяйственную деятельность тех или иных субъектов хозяйствования. Следовательно, в нынешних условиях хозяйствования бухгалтерская экспертиза является наиболее распространенной и востребованной при исследовании правонарушений в экономической сфере.*

**Ключевые слова:** бухгалтерская экспертиза, судебно-экспертная деятельность, комитет судебных экспертиз, законодательная база, механизм регулирования.

*The article deals with topical issues of the emergence, development and state regulation of accounting expertise. At the same time, the process of the emergence and development of forensic activities, the evolution of the formation and development of forensic accounting expertise are reflected, the opinions of scientists and specialists presented in the economic literature, the legislative and regulatory framework are analyzed. Attention is drawn to the legal framework, principles of organization and main directions of the state forensic activities of the Republic of Belarus in criminal, civil and administrative proceedings. Based on the results of the study, attention is focused on the current stage of socio-economic reconstruction, which involves the transition of state forensic organizations to a new qualitative level of activity. The strategy of the need to use a program-target method is reflected, which allows finding the best solution to problems, taking into account the needs of investigating authorities and courts in new services of state forensic organizations, including in conducting forensic accounting expertise. The results of the study show that in terms of innovation, the transformation of the legislative framework, the formation of a modern concept of accounting, the development and use of national accounting and reporting standards, the transition to international financial reporting standards are in favor. This is due to the possibility of solving a number of problems that arise in connection with the inconsistency of accounting and reporting with the requirements of the law, filing lawsuits, the occurrence of shortages, losses, surpluses of inventory and property in agribusiness organizations and, in general, in clarifying the real factual circumstances that reflect comprehensive entrepreneurial and economic activities of certain business entities. Consequently, in the current economic conditions, accounting expertise is the most common and in demand in the study of offenses in the economic sphere.*

**Key words:** accounting expertise, forensic activities, forensic examination committee, legislative framework, regulatory mechanism.

### Введение

Бухгалтерская экспертиза является наиболее распространенным видом из класса судебных экономических экспертиз. Она прошла определенную эволюцию становления и развития по сравнению с другими экономическими экспертизами. В нынешних условиях хозяйствования данный вид экспертизы является наиболее применяемым и востребованным при исследовании правонарушений в экономической сфере. Это обусловлено, в первую очередь, возможностью решения целого ряда задач, возникающих в связи с несоответствием бухгалтерского учета и отчетности требованиям законодательства, подачей судебных исков, возникновением недостач, потерь, излишков товарно-материальных ценностей и имущества в организациях АПК и в общем в выяснении реальных фактических обстоятельств, отражающих всесторонне предпринимательскую и хозяйственную деятельность тех или иных субъектов хозяйствования. Считаю, что в нынешнем периоде актуальность бух-

галтерской экспертизы с каждым днём значительно растёт, поэтому возникает жизненная необходимость применения новых подходов в деятельности судебно-экспертных организаций, определения приоритетных направлений их развития, все это во многом зависит от законодательной базы и функционирования органов, способных решать указанные задачи.

### **Основная часть**

В существующих реалиях, связанных с реформированием системы бухгалтерского учета, роста преступлений в деятельности организаций агропромышленного комплекса, возникает надобность в проведении бухгалтерской экспертизы, которая в своем развитии прошла определенный период и накопила огромный опыт в раскрытии правонарушений в экономической сфере.

Процесс возникновения и развития судебно-экспертной деятельности и, в частности, судебно-бухгалтерской экспертизы насчитывает не одно десятилетие и претерпевал значительные изменения. Результаты исследования истории возникновения и развития судебно-бухгалтерской экспертизы позволяют отметить основные периоды ее становления.

В конце XIX и начале XX века бухгалтерская экспертиза получила в обществе широкое признание. В России в 1889 и 1910 годах делались попытки создать по английским образцам Институт присяжных бухгалтеров – профессиональное объединение счетных работников. 28 июня 1912 года Государственным Советом и Государственной Думой Российской империи был одобрен Закон об учреждении кабинета научно-судебной экспертизы в г. Санкт-Петербурге.

Начиная с первых лет существования советской власти, органы расследования и суды широко использовали результаты судебно-бухгалтерской экспертизы при расследовании уголовных и гражданских дел. Декретом о судах Совнарком РСФСР в 1918 г. предоставил судам право при рассмотрении гражданских дел, которые требуют специальных знаний, по своему решению приглашать специалистов в свой состав с правом соглашательного голоса. Назначение экспертизы и процессуальное положение эксперта определялись уголовно - процессуальным кодексом РСФСР от 23 февраля 1923 г. [1, с. 34].

Затем в 1924 г. Народный комиссариат рабоче-крестьянской инспекции создает орган независимого финансового контроля – Институт государственных бухгалтеров-экспертов (ИГБЭ) при НКРКИ СССР. Работа данного института состояла в проведении экспертиз отчетности и документов, а также в составлении заключений по отдельным вопросам бухгалтерского учета.

Во второй половине 20-х и в 30-х годов. прошлого столетия были созданы отделы работников учета (ОРУ) при Московском и ряде других областных отделов профсоюза советских торговых служащих. Для этих объединений ИГБЭ был как бы бухгалтерской инспекцией.

В июне 1930 г. ИГБЭ постановлением СНК СССР был ликвидирован, а в ноябре 1931 г. решением ВЦСПС ОРУ было реорганизовано во Всесоюзное общество содействия социалистическому учету – ВОССУ, и все права на проведение бухгалтерской экспертизы перешли сначала к ОРУ, а потом – к ВОССУ. Сосредоточение судебно-бухгалтерских экспертиз в одной организации оказало положительное влияние, как на подготовку кадров экспертов-бухгалтеров, так и на производство судебно-бухгалтерской экспертизы. В связи с ликвидацией в 1936 г. ВОССУ руководство судебно-бухгалтерской экспертизой было возложено на созданное при Прокуратуре СССР Центральное бюро судебно-бухгалтерской экспертизы с филиалами на местах. Это положило начало существованию в СССР специализированного учреждения. Его основной деятельностью стало проведение судебно-бухгалтерских экспертиз, обобщение передового опыта, разработка методологии и методики экспертного исследования, подготовка кадров экспертов-бухгалтеров и повышение их квалификации [2, с. 43].

Родоначальником создания профессиональных органов, занимающихся проведением именно судебно-бухгалтерских экспертиз, стало Центральное бюро судебно-бухгалтерской экспертизы при Прокуратуре СССР (1936), которое функционировало до 1938 г. Бюро обобщило всю деятельность экспертных организаций и занималось подготовкой и повышением квалификации экспертов-бухгалтеров.

В годы Великой Отечественной войны и послевоенного восстановления экономики развитие структуры экспертных организаций временно было приостановлено. Только в 1952 г., закрепляя государственное подчинение, при Минфине СССР было создано Бюро государственной бухгалтерской экспертизы. Бюро имело филиалы при Минфине СССР союзных и автономных республик, краевых и областных финансовых отделах [3, с. 87].

В 1957 г. Бюро государственной бухгалтерской экспертизы было ликвидировано, а его права были переданы республиканским министерствам финансов. С 1962 г. эти бюро из ведения Министерства финансов были переданы в ведение республиканских министерств юстиции. При Министерстве юс-

тиции БССР был создан Научно-исследовательский институт судебных экспертиз, который в 1990 г. Преобразован в Научно-исследовательский институт проблем криминологии, криминалистики и судебной экспертизы Министерстве юстиции Республики Беларусь. [4, с. 112].

С 2009 года в Республике Беларусь проведением судебных экспертиз занималось Государственное учреждение «Центр судебных экспертиз и криминалистики Министерства юстиции Республики Беларусь». В свою очередь в это же время проведением СБЭ занимается Государственный экспертно-криминалистический центр МВД. Процесс совершенствования государственного регулирования и эффективного развития судебно-экспертной деятельности и, в частности, судебно-бухгалтерской экспертизы продолжается. Это связано с тем, что при увеличении количество и объема совершаемых хозяйственных операций деятельности коммерческих организаций возникают благоприятные условия для совершения и маскировки экономических преступлений. Этому также в свою очередь оказывать содействие несовершенство нормативно-правовой базы. Поэтому наиболее востребованный и распространенный вид современного исследования правонарушений в экономической сфере является бухгалтерская экспертиза, которая способствует достижению позитивных результатов деятельности в управлении организациями агропромышленного комплекса.

В последние годы правовую основу, принципы организации и основные направления государственной судебно-экспертной деятельности Республики Беларусь в уголовном, гражданском и административном судопроизводстве определяет Указ Президента Республики Беларусь от 22.04.2013 г. № 202 «Об образовании Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь» (далее Указ № 202). [5]. Согласно Указу № 202, с целью совершенствования государственной судебно-экспертной деятельности, усиления защиты прав и законных интересов граждан, организаций в уголовном, административном, гражданском и хозяйственном процессе в Республике Беларусь 1 июля 2013 г. был создан Государственный комитет судебных экспертиз. Правовые и организационные основы деятельности Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь определяет Закон Республики Беларусь от 15 июля 2015 г. № 293-З «О Государственном комитете судебных экспертиз Республики Беларусь».

В систему Государственного комитета судебных экспертиз входят следующие государственные органы:

- центральный аппарат Государственного комитета судебных экспертиз;
- территориальные органы Государственного комитета судебных экспертиз;
- управления Государственного комитета судебных экспертиз по областям и г. Минску;
- районные (межрайонные), городские, районные (межрайонные) в г. Минске отделы Государственного комитета судебных экспертиз.

Государственный комитет судебных экспертиз в соответствии с возложенными на него задачами:

- проводит судебные экспертизы по уголовным и гражданским делам, делам об административных правонарушениях, экономическим делам, материалам проверок по заявлениям (сообщениям) о преступлениях;
- проводит экспертизы (исследования) по материалам государственных органов, в том числе осуществляющих дознание, оперативно-розыскную деятельность, государственных органов и иных организаций, осуществляющих контрольную (надзорную) деятельность, в порядке и случаях, предусмотренных законодательными актами и постановлениями Совета Министров Республики Беларусь;
- проводит экспертизы по обращениям граждан, в том числе индивидуальных предпринимателей, и юридических лиц;
- обеспечивает участие сотрудников и лиц гражданского персонала из числа судебных экспертов в качестве специалистов в следственных и других процессуальных действиях, оперативно-розыскных мероприятиях, проводимых органами, осуществляющими оперативно-розыскную деятельность;
- проводит судебные экспертизы по гражданским и экономическим делам на платной основе в соответствии с требованиями гражданского процессуального и хозяйственного процессуального законодательства. [6].

Обращают на себя внимание расширяющиеся в рамках Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь возможности для более основательной профессиональной подготовки и специализации судебных экспертов, для сокращения расходов на создание довольно дорогостоящей научно-технической базы, для более рационального использования исследовательской техники. Все это, очевидно, будет сопряжено с активизацией научно-исследовательских разработок по совершенствованию методик экспертного исследования, их последующей стандартизации, по созданию учебно-методических материалов для подготовки судебных экспертов [7, с. 120].

В части судебно-бухгалтерских экспертиз данная государственная организация проводит следующие виды экспертных исследований:

- исследование динамики показателей финансового состояния и финансово-экономической деятельности хозяйствующего субъекта;
- определение наличия признаков банкротства или срыва возмещения убытков кредитору, а также исследование динамики показателей финансового состояния и платежеспособности организации, находящейся в процедуре экономической несостоятельности (банкротства);
- определение степени обеспеченности предприятия оборотными средствами, причин образования дебиторской и кредиторской задолженности;
- установление обоснованности предоставления и целевого расходования кредитов, полноты и своевременности их возврата;
- определение несоответствий требованиям нормативным правовым актам и договорным обязательствам при совершении расчетных, хозяйственных, финансовых кредитных и банковских операций;
- определение доли истца в имуществе предприятия при его выходе из состава участников; подтверждение (не подтверждение) выводов проверок (ревизий);
- определение соответствия отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций требованиям бухгалтерского учета и отчетности, действующим нормативным правовым актам;
- выявление учетных несоответствий, влияние на показатели финансово-хозяйственной деятельности;
- исследование материалов инвентаризаций хозяйствующих субъектов.

Нынешний этап социально-экономических переустройств предполагает переход государственных судебно-экспертных организаций на новый качественный уровень деятельности, что определяет необходимость использования программно-целевого метода, позволяющего найти оптимальный вариант решения проблем, учитывать потребности следственных органов и судов в новых услугах государственных судебно-экспертных организаций, в том числе и в проведении судебно-бухгалтерской экспертизы. В части инноваций выступает трансформация законодательной базы, формирование современной концепции бухгалтерского учета, разработка и использование национальных стандартов бухгалтерского учета и отчетности, переход на международные стандарты финансовой отчетности.

### **Заключение**

Исходя из вышерассмотренного и многолетнего, эволюционного опыта развития данного вида экспертного исследования следует отметить, что в существующей экономической ситуации в настоящее время важнейшее значение приобретает своевременное устранение правонарушений в сфере экономики. Самой главной задачей государства остается выявление экономических преступлений. Безусловно, экономические преступления являются особо опасными действиями, которые посягают на экономические интересы государства. Правоохранительные органы нуждаются в глубоком анализе финансово-хозяйственной деятельности организаций агропромышленного комплекса, где совершаются правонарушения, что позднее приводит к росту важности судебных экспертиз, среди которых значительную роль играет судебно-бухгалтерская экспертиза.

Следовательно, обобщая все выше изложенное, можно отметить что судебно-бухгалтерская экспертиза прошла различные модели развития и в настоящее время в Республике Беларусь законодательно зафиксированы правовые основы и принципы реализации судебно-экспертной деятельности, механизм регулирования вопросов организационного и научно-методического ее обеспечения, а также целостный подход в порядке и методике проведения судебно-бухгалтерских экспертиз. С этой целью на республиканском уровне приняты актуальные для судебно-экспертной деятельности законодательные акты, которые закрепляют механизм регулирования вопросов организационного и научно-методического ее обеспечения; а также последовательность исследования объектов судебно-бухгалтерских экспертиз, установления сроков их проведения; правового статуса эксперта-бухгалтера и дополнительных гарантий его независимости. Вступление в действие новой законодательной базы позволит эффективно развиваться судебно-экспертной деятельности, в том числе путем установления единой системы подготовки кадров, повышения их квалификации и переподготовки, применения современных методик исследований.

### *ЛИТЕРАТУРА*

1. Алибеков, Ш. И. Судебно-бухгалтерская экспертиза / Ш. И. Алибеков. – М.: Юстицинформ, 2006. – 70 с.
2. Исторические аспекты возникновения и развития судебно-бухгалтерской экспертизы / Е. Л. Путникова / Бухгалтерский учет в условиях глобализации экономики: сборник научных трудов по материалам IV Международной научно-практической конференции (20–21 апреля 2017 г.) / гл. ред. Е. Л. Путникова. – Горки: УО БГСХА, 2017. – С. 16–18.

3. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие для студентов вузов / [Е. Р. Российская и др.]; под ред. Е. Р. Российской, Н.Д. Эриашвили. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 351 с.
4. Актуальные вопросы возникновения и совершенствования судебно-бухгалтерской экспертизы в Республике Беларусь / Е. Л. Путникова // Организационно-правовые аспекты инновационного развития агробизнеса: сб. науч. труд. / БГСХА, Западнопоморский технологический ун-т в Щецине; ред. кол.: А. С. Четкин (гл. ред.) и [др.]. – Горки-Щецин, 2017. – С. 492–495.
5. Об образовании Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь: указ Президента Республики Беларусь от 22.04.2013 г. № 202 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2013. – № 1/14233.
6. О Государственном комитете судебных экспертиз Республики Беларусь: Закон Республики Беларусь от 15 июля 2015 г. № 293-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2015. – № 2/2291.
7. Ткач, В. Ю. Реформирование системы судебно-экспертных учреждений на примере Республики Беларусь / В. Ю. Ткач // Судебная экспертиза. – 2015. – №1(41). – 136 с.