

УДК 343.98

ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА КАК СРЕДСТВО УСТАНОВЛЕНИЯ ОБСТОЯТЕЛЬСТВ ПО УГОЛОВНОМУ ДЕЛУ

Ж.И. КОВГАН*(Академия МВД Республики Беларусь, Минск)*

Рассматривается финансово-экономическая экспертиза как средство установления обстоятельств по уголовному делу. Проведенное исследование показало, что обстоятельства, устанавливаемые в ходе проведения финансово-экономической экспертизы, ограничены ее задачами. Анализируются трактовки понятия «задача экспертизы». Рассмотрены мнения ученых о задачах, решаемых финансово-экономической экспертизой. Исследована ситуация в области правового урегулирования данного вопроса. Показано, что существующие формулировки задач финансово-экономической экспертизы требуют корректировки, в связи с чем внесены соответствующие предложения.

Экономика – одна из значимых сфер деятельности любого государства, от уровня развития которой зависит благосостояние его народа. По мере изменений, происходящих в экономике, могут появляться и препятствия, тормозящие процессы ее становления. Одним из таковых являются экономические правонарушения: несоблюдение правил проведения закупок товаров (работ, услуг); нарушение очередности осуществления платежей; незаконная экономическая несостоятельность (банкротство) и т.д. Указанные деяния в силу объяснимых причин впоследствии становятся предметом изучения правоохранительных органов. В процессе выявления и расследования преступлений против порядка осуществления экономической деятельности нередко возникает необходимость в получении ответов на вопросы, входящие в компетенцию специалиста в экономической области знаний. С этой целью может назначаться производство финансово-экономических экспертиз.

Недостаточность разработки методологии экспертных исследований при проведении финансово-экономической экспертизы существенно сужает возможности ее применения в судебно-следственной практике. Постоянно видоизменяющиеся экономические и правовые отношения субъектов хозяйствования различных организационно-правовых форм, появление новых способов совершения преступлений, происходящие изменения в организации ведения бухгалтерской, финансовой и другой отчетности обуславливают необходимость всестороннего исследования теоретических, методологических и организационно-теоретических аспектов проведения экономической экспертизы.

Основная часть. Одними из основных категорий экономической экспертизы являются ее задачи, основываясь на которые формируются вопросы, предмет и объект исследования.

Проведение экспертизы предполагает решение задач, сформулированных на основании ее целей, суть которых сводится к содействию правоохранительным и судебным органам в изучении и интерпретации отдельных фактов, подлежащих доказыванию. В свою очередь, задачи экспертизы предопределяют вопросы, ее предмет и объект. Перечисленные дефиниции следует различать, так как задачи экспертизы могут быть «выражены множеством разнообразных формулировок вопросов» [1, с. 5]. Последние обуславливают основное направление исследования и являются заданием по определению искомых фактов, именно задачи позволяют установить предмет и объект экспертизы, но при этом они не входят в их содержание.

К определению сущности понятия задачи экспертизы в научной литературе существуют различные подходы. Так, А.Р. Шляхов представлял задачи экспертизы как «возможность установления фактических данных» экспертным путем [1, с. 6]. Схожего мнения придерживается Н.Т. Малаховская, которая отмечает, что нерешенная задача остается «вопросом, не сформировавшимся в задачу» [2, с. 84]. Такая позиция допустима при анализе организационной стороны экспертной деятельности, но при проведении методологического анализа, связанного с определением способа решения задач, возникающих при производстве экспертизы, не приемлема.

Несколько иная трактовка предложена Ю.К. Орловым, который под задачами экспертизы понимает «вопросы, которые должны быть решены в ходе ее производства» [3, с. 52]. Думается, что указанное мнение некорректно. Например, применительно к финансово-экономической экспертизе определение наличия (отсутствия) признаков преднамеренной экономической несостоятельности (банкротства) – это задача. Вопрос может быть изложен по-разному: имеются ли признаки преднамеренной экономической несостоятельности (банкротства) в деятельности организации; имеются ли в действиях должностных лиц при осуществлении сделок с имуществом признаки преднамеренной экономической несостоятельности (банкротства) и другие.

По мнению Н.П. Майлис, задача экспертизы – «научное определение предмета экспертизы» с учетом потребностей следственной и судебной практики и достижениями науки и техники» [4, с. 59]. Счита-

ем, что понятия «предмет» и «задача» все же следует отличать, а не отождествлять. Эксперт может самостоятельно расширить предмет исследования в пределах своей компетенции, указав в своем заключении обстоятельства (факты), имеющие значение для дела, по которым не были поставлены вопросы (ст. 61 Уголовно-процессуального кодекса Республики Беларусь). В связи с этим считаем, что предмет экспертизы шире круга вопросов, выносимых на рассмотрение эксперта правоохранительными или судебными органами. Например, при проведении финансово-экономической экспертизы об экономической несостоятельности (банкротстве) установление наличия (отсутствия) признаков экономической несостоятельности (банкротства) – задача, а определение наличия (отсутствия) признаков преднамеренной или ложной экономической несостоятельности (банкротства) и иных обстоятельств, выявленных при производстве экспертизы, – предмет.

Таким образом, задачи не являются ни объектом, ни предметом экспертизы. Основываясь на изложенной точке зрения, справедливым можно назвать мнение Ю.И. Шапорова, который задачи экспертизы определяет как «совокупность целей исследования и условий, в которых цель задается» [5, с. 190]. Именно такой подход к определению рассматриваемого понятия, на наш взгляд, в достаточной степени отражает его суть и соответствует потребностям теории и практики.

Экономическая экспертиза представляет собой класс экспертиз, задачи которой «сводятся к решению вопросов несоблюдения норм законодательства в сфере экономики, с финансовым анализом деятельности» субъектов хозяйствования, «а также связанных с ними вопросов судебно-бухгалтерской практики» [6, с. 33]. Финансово-экономическая экспертиза является ее родом, изучающим отдельные стороны финансово-хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования, связанных с анализом процедур закупок товаров (работ, услуг), проверкой соблюдения очередности осуществления платежей, а также установлением наличия (отсутствия) признаков криминальной экономической несостоятельности (банкротства) и т.д.

В специальной литературе существуют различные подходы к определению перечня задач финансово-экономической экспертизы. Среди белорусских авторов исследования по данной тематике проводили И.В. Сауткин и Н.Г. Цыпарков. В частности, И.В. Сауткин полностью соглашается с перечнем задач финансово-экономической экспертизы, который перечислен в Инструкции об особенностях проведения экономической экспертизы в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Республики Беларусь от 14 ноября 2006 г. № 303 (Инструкция № 303) [7, с. 114–115]. В свою очередь, Н.Г. Цыпарков, в дополнение к перечню, указанному в названном нормативном правовом акте, к задачам финансово-экономической экспертизы также относит «установление фактов уклонения от налогов» [8, с. 94]. Однако вопросы налогообложения не относятся к задачам, решаемым финансово-экономической экспертизой, так как данные задачи решаются специалистами в налогообложении, к каковым не относятся эксперты, имеющие допуск на проведение экономических экспертиз.

Приведенные выше мнения белорусских ученых свидетельствуют о неисследованности вопроса о перечне задач, решаемых финансово-экономической экспертизой на научном уровне. Данное обстоятельство не позволяет провести на должном уровне анализ существующих точек зрения о задачах, решаемых финансово-экономической экспертизой. Представляется целесообразным рассмотреть позиции российских ученых по данному вопросу, так как Российская Федерация и Республика Беларусь имеют схожие черты в области регулирования экспертиз.

Так, Н.К. Болдова в качестве задач финансово-экономической экспертизы выделяет: решение вопросов, связанных с налогообложением; установление негативных отклонений в использовании оборотных активов; «определение степени влияния установленных следствием фактов интеллектуального подлога на финансовые результаты деятельности предприятия и т.п.» [9, с. 384]. Представляется, к оборотным активам относятся: сырье, материалы и другие аналогичные ценности; затраты в незавершенном производстве; готовая продукция и товары для перепродажи; товары отгруженные; денежные средства и т.д. Частично перечисленные показатели изучаются бухгалтерской и производственно-экономической экспертизами (в частности, материалы, готовая продукция). В связи с данным фактом использование обобщенного понятия «оборотные активы», при формулировке задач финансово-экономической экспертизы неоправданно.

Несколько иной точки зрения придерживается А.А. Савицкий. Автор полагает, что рассматриваемой экспертизе присущи следующие задачи: проведение анализа финансовых показателей с целью определения их реальности и экономической обоснованности в случаях искажения данных о доходах и расходах; исследование финансового состояния и финансовых результатов организации; «установление негативных отклонений в распределении и использовании прибыли, приведших к необоснованному завышению» оставляемых в распоряжении организации сумм денежных средств; «анализ расчетных операций, связанных с образованием и использованием доходов и денежных средств организации; определение обеспечения предприятия оборотными средствами, причин образования дебиторской и кредиторской задолженности» [11, с. 402].

На основании обозначенных выше задач, можно заключить, что основные направления исследования – изучение финансовых показателей и анализ расчетных операций.

В дополнение к перечисленным задачам А.А. Савицкий, Ю.К. Гаджиев и Е.А. Рязанова также выделяют «выявление диспропорций в соотношении между себестоимостью продукции и динамикой применяемых цен» для «установления фактов искажения отчетных данных о прибыли хозяйствующего субъекта» [12, с. 20; 7, с. 117]. Следует отметить, что финансово-экономическая экспертиза исследует задачи, связанные с надлежащим исполнением договорных обязательств, что предполагает изучение плановой и фактической себестоимости (калькуляции), прейскурантов отпускных цен, скидок и т.п. Перечисленные показатели оказывают влияние на прибыль субъекта хозяйствования. Основываясь на данных фактах, считаем, что предложенная названными авторами формулировка задачи является частным случаем.

По мнению А.Н. Мамкина, к задачам финансово-экономической экспертизы относятся: «установление изменений оценочных финансовых показателей, вызванных осуществленной противоправной деятельностью; определение влияния различных незаконных учетных операций на показатели бухгалтерской и содержание налоговой отчетности; определение влияния искажений бухгалтерской отчетности на финансовые показатели» [13, с. 126]. При определении задач автор пользуется такими категориями, как установление «противоправности», «незаконности», что относится к компетенции правоохранительных и судебных органов, эксперт выявляет только экономические последствия вне зависимости от природы их происхождения. Кроме того, налоговая отчетность не является объектом изучения финансово-экономической экспертизы.

Таким образом, мнения авторов по рассматриваемому вопросу расходятся. Такое разнообразие мнений и отсутствие действующего нормативно-правового акта не дает полного представления о том, какие задачи позволяет решить финансово-экономическая экспертиза.

Сегодня в Государственном комитете судебных экспертиз Республики Беларусь нет внутреннего локального нормативного акта, закрепляющего задачи финансово-экономической экспертизы. Однако в ранее действующей Инструкции № 303 последние были определены [14]. Названный нормативный правовой акт утратил силу в связи реорганизацией Государственного экспертно-криминалистического центра Министерства внутренних дел Республики Беларусь и созданием Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь, объединившим все экспертные и соответствующие научно-исследовательские и учебные учреждения [15; 16]. Необходимо отметить, что в формулировке вопросов, указанных в нем, содержатся некоторые неточности, для устранения которых следует систематизировать задачи финансово-экономической экспертизы в соответствующие группы.

Для начала отметим, что исходя из содержания Инструкции № 303 финансово-экономическая экспертиза не решает задачи, условно объединенные нами в следующие группы: связанные с выполнением счетных работ; восстановлением учета; разрешением вопросов, носящих правовой характер, и о соблюдении требований налогового, трудового, гражданского законодательства и т.п.; определением рыночной стоимости движимого и недвижимого имущества; исследованием проектно-сметной документации; определением объемов и стоимости строительно-монтажных и ремонтно-строительных работ [14].

Рассмотрим решаемые финансово-экономической экспертизой задачи, указанные в Инструкции № 303.

Формулировки задач [14]: «исследование динамики изменения показателей финансового состояния и финансово-хозяйственной деятельности субъектов предпринимательской деятельности, в том числе платежеспособности, финансовой устойчивости, ликвидности и другого»; «определение степени обеспеченности оборотными средствами, причин образования дебиторской и кредиторской задолженности, в том числе просроченной»; «определение наличия признаков банкротства или срыва возмещения убытков кредитору, а также исследование динамики показателей финансового состояния и платежеспособности субъектов предпринимательской деятельности, находящихся в процедуре экономической несостоятельности (банкротства)» – следует редактировать по следующим направлениям. Во-первых, в связи с тем, что показателями финансового состояния являются: платежеспособность, финансовая устойчивость, ликвидность, обеспеченность оборотными средствами и т.д., представляется, что их перечисление излишне. Во-вторых, вопрос о признании хозяйствующего субъекта экономически несостоятельным или банкротом решается судом [17, с. 128–129]. По этой причине нецелесообразно указывать в задачах только термин «банкротство». В-третьих, понятие «срыв возмещения убытков кредитору» устарело, и сегодня используется понятие «препятствование возмещению убытков кредитору». В-четвертых, исследование динамики показателей финансового состояния близко по смысловому содержанию с предыдущей рассмотренной задачей. С учетом изложенного целесообразно применять следующие формулировки задач: исследование динамики изменения показателей финансового состояния и финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов, в том числе находящихся в процедуре экономической несостоятельности (банкротства); определение признаков экономической несостоятельности (банкротства) и препятствования возмещения убытков кредитору.

Следует обратить внимание на такую задачу, как «выявления признаков и установления способов искажения данных о финансовых показателях, влияющих на финансовый результат и расчеты по обязательствам» (отдельные элементы которой уже были рассмотрены выше) [14]. Исходя из описанной позиции, правомерно и целесообразно предложить следующую ее редакцию: *выявление признаков искажения данных о финансовых показателях, влияющих на финансовый результат и расчеты по обязательствам.*

Задачи «выявление фактов нарушения порядка формирования и расходования денежных фондов; анализ структуры и динамики доходов и расходов субъекта предпринимательской деятельности в целях определения в них диспропорций, повлиявших на величину балансовой прибыли и связанных с ней показателей; установление негативных отклонений в распределении и использовании прибыли, в том числе приведших к необоснованному завышению сумм денежных средств, оставляемых в распоряжении субъекта предпринимательской деятельности» и «определение нарушений *договорных обязательств*, а также требований нормативных правовых актов, регулирующих совершение расчетных, хозяйственных, финансовых, кредитных операций, в том числе в сфере инвестиций и внешнеэкономической деятельности» [14] близки по смысловому содержанию (равнозначны). В их формулировках есть некоторые неточности, в частности термин «нарушение» относится к правовым категориям, что не является сферой изучения финансово-экономической экспертизы, и, таким образом, его использование является некорректным. Кроме того, одновременное перечисление операций, которые классифицируются по разным основаниям, не оправданно – расчетные операции могут быть наличными и безналичными; финансовыми, хозяйственными и кредитными.

Проведенный анализ позволяет предложить следующую формулировку задач: *определение полноты и своевременности выполнения сторонами договорных обязательств; анализ осуществленных финансовых операций на предмет соответствия требованиям нормативных правовых актов, регулирующих их совершение.*

Предлагаемая в Инструкции № 303 формулировка следующих двух задач: изучение обстоятельств предоставления и целевого использования кредитов, полноты и своевременности их возврата; определение соответствия нормативным правовым актам экономических условий проведения закупок товаров, работ, услуг – представляется целесообразной и актуальной [14].

Таким образом, финансово-экономическая экспертиза решает следующие задачи:

- исследование динамики изменения показателей финансового состояния и финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов, в том числе находящихся в процедуре экономической несостоятельности (банкротства);
- определение признаков экономической несостоятельности (банкротства) и препятствования возмещения убытков кредиторам; выявление признаков искажения данных о финансовых показателях, влияющих на финансовый результат и расчеты по обязательствам;
- определение полноты и своевременности выполнения сторонами договорных обязательств;
- анализ осуществленных финансовых операций на предмет соответствия требованиям нормативных правовых актов, регулирующих их совершение.

Предложенный перечень задач является открытым, так как изменения в экономической и правовой сферах деятельности могут привести к его расширению. Основная цель задач, решаемых финансово-экономической экспертизой, заключается в оказании помощи правоохранительным и судебным органам в изучении и раскрытии сущности экономических показателей, выявлении фактов искажения данных бухгалтерского учета и отчетности.

Заключение. На основании вышеизложенного представляется целесообразным констатировать следующее. Задачи финансово-экономической экспертизы определяют обстоятельства, которые можно установить путем ее проведения. В специальной литературе нет единого мнения о перечне задач, решаемых финансово-экономической экспертизой, а в локальных нормативных правовых актах Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь данный вопрос не урегулирован.

Перечисленные обстоятельства отрицательно сказываются на практике назначения финансово-экономических экспертиз. С целью решения обозначенной проблемы автором предложен соответствующий перечень задач.

ЛИТЕРАТУРА

1. Шляхов, А.Р. Задачи судебной экспертизы / А.Р. Шляхов // Сб. науч. тр. / ВНИИ суд. экспертиз; редкол. А.И. Винберг (пред.) [и др.]. – М., 1980. – С. 3–53.
2. Малаховская, Н.Т. Понятие экспертных задач и возможность построения их иерархической системы / Н.Т. Малаховская // Теоретические и методические вопросы судебной экспертизы: сб. науч. тр. / ВНИИ суд. экспертиз; редкол. Ю.Г. Корухов (пред.) [и др.] – М., 1985. – С. 81–104.
3. Орлов, Ю.К. Современные проблемы доказывания и использования специальных знаний в уголовном судопроизводстве: науч.-учеб. пособие / Ю.К. Орлов. – М.: Проспект: МГЮА, 2015. – 213 с.

4. Майлис, Н.П. Введение в судебную экспертизу: учеб. пособие / Н.П. Майлис. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Закон и право: ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 159 с.
5. Шапоров, Ю.И. Предмет судебной экспертизы как практической деятельности / Ю.И. Шапоров // Актуальные проблемы теории и практики судебной экспертизы. – М.: ВНИИ суд. экспертиз, 1989. – С. 185–196.
6. Волга, В.М. Судебно-экономическая экспертиза: общие положения и специфика производства на стадии предварительного следствия: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.09 / В.М. Волга. – Волгоград, 2006. – 260 л.
7. Сауткин, И.В. Судебно-бухгалтерская экспертиза при расследовании преступлений в сфере экономики: экономико-правовой анализ / И.В. Сауткин // Сац.-экан. і прававя даследаванні. – 2012. – № 1(25). – С. 111–118.
8. Цыпарков, Н.Г. Судебная финансово-экономическая экспертиза / Н.Г. Цыпарков // Судебная бухгалтерия в схемах. – Минск, 2003. – Гл. 5. – С. 93–95.
9. Эксперт: практическая литература для профессионалов / Т.В. Аверьянова [и др.]. – М.: КноРус: Право и закон, 2003. – 591 с.
10. Рязанова, Е.А. Судебно-экономическая экспертиза по делам о нецелевом расходовании бюджетных средств / Е.А. Рязанова // Судебная экспертиза. – 2009. – № 2. – С. 115–122.
11. Савицкий, А.А. Судебная финансово-экономическая экспертиза / А.А. Савицкий // Судебные экспертизы в гражданском судопроизводстве: организация и практика: науч.-практ. пособие / Е.Р. Россинская [и др.]; под ред. Е.Р. Россинской. – М., 2010. – С. 401–410.
12. Гаджиев, Ю.К. Финансово-экономическая экспертиза хозяйствующего субъекта: дис. ... канд. юрид. наук: 08.00.12, 08.00.10 / Ю.К. Гаджиев. – Махачкала, 2002. – 124 л.
13. Мамкин, А.Н. Теоретические основы судебно-экономической экспертизы / А.Н. Мамкин // Вестн. Нижегородского ун-та им. Н.И. Лобачевского. – 2014. – № 6. – С. 122–127.
14. Инструкция об особенностях проведения экономической экспертизы в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Республики Беларусь: утв. постановление М-ва внутр. дел Респ. Беларусь, 14 нояб. 2006 г., № 303: в ред. от 02.02.2010 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2014.
15. Вопросы государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь [Электронный ресурс]: Указ Президента Респ. Беларусь, 1 июля 2013 г., № 292 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
16. Об образовании Государственного комитета судебных экспертиз Республики Беларусь [Электронный ресурс]: Указ Президента Респ. Беларусь, 22 апр. 2013 г., № 202 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь [Электронный ресурс] / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2015.
17. Мыцких, Н.П. Рыночный институт несостоятельности и банкротства как инструмент антикризисного развития экономики Республики Беларусь: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.05 / Н.П. Мыцких. – Минск, 2010. – 327 л.

Поступила 31.08.2015

FINANCIAL AND ECONOMIC ASSESSMENT AS A MEANS CERTAIN CIRCUMSTANCES IN A CRIMINAL CASE

Zh. KOVGAN

It was determined that the circumstances imposed by the financial and economic expertise, its limited objectives. The analysis of interpretations of the term “examination of the problem”. Having considered the views of scientists on problems solved economic and financial expertise. It examines the situation in the field of legal regulation of this issue. It is shown that the existing formulations of the financial and economic expertise required adjustments in this connection, make the appropriate proposals.